



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., veinticinco (25) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 73001-23-31-000-2012-00323-01 (21703)
Demandante: GASEOSAS DE CÓRDOBA S.A.
Demandado: DIAN
Temas: Impuesto de renta 2008 – principio de correspondencia -
deducción por pérdida en enajenación de acciones –
sanción del artículo 647-1 ET.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 11 de diciembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 23 de abril de 2009, Gaseosas Mariquita S.A.¹ presentó la declaración de renta por el año 2008², en la que registró “*otras deducciones*” por valor de \$19.861.772.000, una pérdida líquida de \$14.751.257.000, renta presuntiva de \$703.034.000, impuesto a cargo de \$232.001.000, saldo a favor de \$412.429.000 y un anticipo para el siguiente año gravable de \$12.841.000. Respecto de esta declaración se expidió un requerimiento ordinario de información, en desarrollo de la investigación abierta por el programa de “investigación previa a devolución”³.

El 24 de marzo de 2010⁴, en respuesta al requerimiento ordinario de información, la contribuyente presentó declaración de corrección, en la que aceptó corregir la declaración para disminuir el valor declarado por concepto de una deducción por inversión en activos fijos reales productivos y de retenciones practicadas en el periodo⁵, lo cual no modificó los valores inicialmente declarados frente a “*otras deducciones*”, renta presuntiva e impuesto a cargo, pero sí se disminuyó la pérdida líquida a \$14.653.091.000 y el saldo a favor a \$405.954.000.

El 5 de abril de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Ibagué expidió el Requerimiento Especial 09238201000000⁶ en el que propuso modificar la declaración de corrección para desconocer deducciones por \$19.430.725.000, correspondientes a una “pérdida en venta de intangibles”, lo que originó la reducción del valor de “*otras deducciones*” a \$431.047.000, renta líquida del ejercicio de \$4.777.634.000, un impuesto a cargo de \$1.576.619.000, el saldo a pagar de \$4.859.595.000 y rechazo del saldo a favor declarado.

Como consecuencia del desconocimiento de la pérdida, la Administración llevó al ingreso por ganancias ocasionales la suma de \$125.841.000 y como costo asociado la suma de \$19.556.565.000, sin valor a cargo por concepto de impuesto sobre las ganancias ocasionales. En el mismo acto, se modificó el anticipo del impuesto de renta para el 2009 a \$815.279.000 y propuso imponer sanciones por inexactitud [\$2.151.389.000] y por rechazo de pérdidas [\$967.104.000].

¹ Absorbida por la sociedad demandante, Gaseosas de Córdoba S. A., en virtud de la fusión protocolizada por Escritura Pública 0002219 del 21 de junio de 2011 ante la Notaria 11 de Medellín, inscrita el 7 de julio del mismo año (fl. 756, c. a.)

² Fl. 2, c. 2

³ Fl. 452

⁴ Fl. 546 c. a. (fl. 544 c.a.)

⁵ Estos aspectos no son los cuestionados en los actos demandados.

⁶ Fls. 616 a 635, c. a.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 092412010000024 del 23 de diciembre de 2010⁷, la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial.

La anterior liquidación fue confirmada en sede del recurso de reconsideración⁸, a través de la Resolución 900.025 del 23 de enero de 2012⁹, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

DEMANDA

Gaseosas de Córdoba S. A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió que se dejara en firme la declaración de renta presentada el 24 de marzo de 2010 y, como consecuencia, se ordenara la devolución del saldo a favor, junto con los intereses previstos en el artículo 863 del ET. Además, solicitó que se condenara en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 (num. 9), 150 (num. 12) y 338 de la Constitución Política; 2, 35, 36 y 84 del Código Contencioso Administrativo y 26, 90, 102, 149, 153, 271-1, 647, 647-1 y 730 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

Señaló que los accionistas mayoritarios de la Compañía Colombiana de Tejidos S. A. – Coltejer, entre los cuales se encontraba la actora, celebraron un “acuerdo de salvamento” con el grupo Kaltex S. A. C. V., para evitar la liquidación de Coltejer y que en virtud de dicho acuerdo, los accionistas mayoritarios se obligaron a ceder sus acciones a cambio de derechos fiduciarios por el mismo valor, para lo cual, se constituyeron dos patrimonios autónomos el 9 de julio de 2008, uno con las acciones de C.I. Coltejer [FIDEICOMISO ACCIONES C. I. COLTEJER] y otro con las acciones de Coltejer S.A. [FIDEICOMISO ACCIONES COLTEJER].

⁷ Fls. 674 a 692, c. a.

⁸ Fls. 694 a 712, c. a.

⁹ Fls. 731 a 751, c. a.

Precisó que, al momento del aporte de las acciones por parte de Gaseosas Mariquita a los mencionados fideicomisos, aquellas salieron de su patrimonio y, en su lugar, la actora adquirió derechos fiduciarios por el mismo valor.

Afirmó que, en cumplimiento del “acuerdo de salvamento de Coltejer”, los fideicomitentes cedieron sus derechos fiduciarios a Kaltex Sudamericana S. A., para el caso de la demandante, por valor de \$122.044.373, según su participación accionaria, de modo que el valor total de las cesiones (\$125.840.531) resultó inferior al costo fiscal ajustado sobre los derechos fiduciarios (\$19.556.565.386).

Indicó que, entre el costo fiscal y el valor de la enajenación de los derechos fiduciarios hubo una diferencia de \$19.430.724.855, constitutiva de pérdida deducible a la luz de lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario, la cual no estaba prohibida en la normativa fiscal, en especial, en los artículos 149 a 156 del ET.

Explicó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración violó el principio de correspondencia respecto del fundamento legal del requerimiento especial y la liquidación de revisión, porque mientras estos se soportaron en las normas que regulan la pérdida en la venta de acciones poseídas por más de dos años y la improcedencia de la pérdida en la enajenación de los derechos fiduciarios, en el fundamento de la resolución mencionada se aceptó expresamente la procedencia de la deducción por la pérdida en la venta de un activo denominado derecho fiduciario, pero no de la venta de acciones, en esa medida, la Administración reconoció que la liquidación oficial de revisión tenía falsa motivación y, a su vez, impidió al contribuyente el ejercicio del derecho de contradicción de manera clara y certera.

Precisó que el rechazo de la deducción violó el principio de legalidad tributaria por fundamentarse en el “fraude fiscal”, figura no regulada por el ordenamiento jurídico colombiano y cuyas características no pueden ser establecidas por un concepto de la DIAN.

Explicó que el “acuerdo de salvamento de Coltejer” obedeció a la necesidad de hacer viable una negociación que tenía un inmenso contenido social y económico, ajeno a maniobras defraudatorias, la cual se comunicó oficialmente a diferentes órganos del Estado, entre ellos la DIAN, quienes pudieron intervenir para analizar la viabilidad legal de los compromisos que los afectaban.

Detalló el procedimiento que debían seguir los accionistas mayoritarios para la cesión del control de Coltejer, para lo cual resaltó que las acciones que poseían

en Coltejer estaban registradas en el mercado público de valores, por lo que su transferencia solo podía hacerse a través de una Oferta Pública de Acciones (OPA), circunstancia que impedía cumplir el acuerdo de salvamento para entregar el control de la compañía, por consiguiente, la transferencia a través de un patrimonio autónomo era un mecanismo idóneo, pues podía hacerse por fuera del mercado de valores sin incumplir con los porcentajes previstos en la ley, todo lo cual se hizo con la autorización de la Superintendencia Financiera y, por ende, no puede sostenerse que la operación se efectuó para obtener una disminución de impuestos.

Precisó que aún en el evento que no se acepte la deducción de la pérdida en la cesión de los derechos fiduciarios, son deducibles del impuesto de renta los ajustes por inflación acumulados hasta el año 2006 sobre las acciones de Coltejer y C.I. Coltejer que constituyen costo de los derechos fiduciarios enajenados.

Manifestó que los actos demandados no explicaron el incremento del valor declarado por concepto de anticipo del impuesto de renta del año 2009. Agregó que la jurisprudencia y la doctrina han considerado improcedentes las modificaciones del anticipo para el año siguiente a través de la liquidación de revisión correspondiente al periodo en el que aquél se declara.

Arguyó que la actuación acusada vulnera el principio *non bis in ídem* porque, ante el rechazo de la deducción de la pérdida se impusieron las sanciones de los artículos 647 y 647-1 del ET, como si fueran independientes y autónomas.

Añadió que el artículo 647-1 del ET solo establece una ficción legal, según la cual, la disminución de las pérdidas fiscales se considera un menor saldo a favor y que, acorde con la sentencia C-910 de 2004, es una base especial para imponer la sanción por inexactitud en todos los casos en que el aumento de ingresos y/o el rechazo de costos y deducciones de la declaración privada disminuyen la pérdida fiscal declarada, sin afectar el saldo a pagar o el saldo a favor declarado.

Descartó la aplicación de dicha base especial en el presente caso, porque la liquidación de revisión acusada determinó un mayor impuesto de renta real (no teórico), producto del mayor impuesto real liquidado, e impuso una sanción de \$2.151.389.000, sobre el mismo. No puede pretenderse imponer una sanción adicional de \$967.104.000 sobre un supuesto impuesto teórico, como si la DIAN no hubiera liquidado el mayor impuesto real.

Concluyó que la disminución de la pérdida declarada por el contribuyente no configura ninguna de las conductas sancionadas por el artículo 647 del ET y

que, entre las partes, existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable, tanto en relación con la constitución del patrimonio autónomo, como respecto de la deducción de derechos fiduciarios.

OPOSICIÓN

La DIAN, a través de apoderado, propuso la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, porque en ella no se discutió el anticipo del impuesto de renta por el año gravable 2009 ni los ajustes integrales por inflación. Se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Explicó que la actora sostiene que la pérdida se causó por la obligación contenida en el acuerdo de salvamento de Coltejer, donde los accionistas se obligaron a ceder sus acciones a cambio de que Coltejer no entrara en liquidación obligatoria, es decir, que hubo una venta de acciones porque ese era el compromiso de los accionistas, por tanto, era una condición preestablecida.

Anotó que la celebración del contrato de fiducia mercantil se realizó para darle el carácter de deducible a la pérdida en la enajenación de acciones, la cual se encuentra prohibida por el artículo 153 del ET.

Señaló que lo objetado por la Administración y que, por ende, condujo a que se desconociera la pretendida deducción, se contrajo a que la creación de la fiducia mercantil fue meramente documental, porque nunca tuvo el objeto de administrar recursos económicos, por lo tanto, lo que se dio fue una venta de acciones y no una venta de derechos fiduciarios.

Resaltó el hecho que entre el acuerdo de salvamento del 27 de junio de 2008 y la cesión de derechos fiduciarios del 14 de julio del mismo año, transcurrió un término muy corto, entonces, el objeto de la administración de recursos difiere del objeto de la enajenación de derechos fiduciarios.

Se refirió de manera general a la figura del fraude fiscal para indicar que puede configurarse ante la declaración de deducciones legalmente prohibidas y soportadas en el ocultamiento o alteración de los hechos económicos que generan la consecuente disminución de la carga tributaria.

Agregó que la DIAN autorizó el acuerdo de salvamento, dentro de su obligación de velar porque se pagaran las obligaciones a su favor, pero no la declaración de deducciones improcedentes por parte de los accionistas

mayoritarios que enajenaron sus acciones conforme a lo pactado en dicho acuerdo.

Indicó que la declaración de renta del 2008 registró datos equivocados de los que se derivó un mayor valor de deducciones y una disminución de la carga impositiva, de modo que procede la sanción por inexactitud, en tanto que la demandante solicitó sumas fiscalmente improcedentes y no probó las diversas interpretaciones sobre las normas materia de estudio.

Puntualizó que entre la Administración y la actora no hay diferencia de criterios, sino que está demostrada una maniobra ejecutada en la supuesta venta de derechos fiduciarios para llevar ese valor como deducción improcedente a la declaración privada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Luego de hacer referencia a las pruebas aportadas al proceso, en especial, al acuerdo de salvamento de Coltejer y al contrato de fiducia mercantil, estimó el *a quo*, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, que las pérdidas fiscales son las expresamente señaladas en el Estatuto Tributario, las cuales se dividen en tres grupos: las operacionales, de capital y de enajenación de activos, reguladas en los artículos 147 a 149 del ET, dentro de las que no se encuentra la pérdida en la enajenación de derechos fiduciarios. En este punto, se refirió a las sentencias del 26 de octubre de 2009, Exp. 16598, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de septiembre de 2010, Exp. 16878, M.P. Dr. Hugo F. Bastidas Bárcenas, relacionadas con las pérdidas que se obtienen en los negocios fiduciarios.

Resaltó que el Estatuto Tributario prohíbe expresamente deducir la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social (art. 153 ET) y que aún si dicha deducción procediera respecto de la venta de derechos fiduciarios o intangibles, no afectaría la renta ordinaria, porque la venta de acciones no hace parte del giro normal y ordinario de las operaciones comerciales de la demandante.

Anotó que los actos demandados no se encuentran viciados de falsa motivación, porque cuentan con una valoración razonada de pruebas conforme a argumentos técnico-jurídicos sólidos.

Dijo que no se violó el principio *non bis in ídem*, porque las sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas regulan diversas situaciones de hecho y se liquidan de manera distinta.

Concluyó que no hubo diferencia de criterios eximente de la sanción por inexactitud, sino aplicación equivocada de una norma que no regulaba la situación discutida.

Finalmente, el Tribunal se abstuvo de analizar la procedencia de la deducción pretendida hasta la concurrencia de los ajustes por inflación acumulados en el 2006, porque ese punto no fue controvertido ante la DIAN.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** inconforme con la decisión de primera instancia apeló la sentencia, así:

Insistió en que la constitución de patrimonios autónomos obedeció a la necesidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el “Acuerdo de Salvamento de Coltejer” por el inmenso contenido económico y social, pues tenía un efecto directo en los trabajadores y la viabilidad de la empresa. Igualmente, reiteró el argumento sobre la imposibilidad de realizar la transferencia de las acciones a través del mercado público de valores por las restricciones que este tiene en cuanto al porcentaje para la venta de las acciones.

Resaltó que la pérdida discutida no se originó en el desarrollo de un negocio de fiducia que permitiera aplicar el artículo 102 del ET, sino que provino de la enajenación de “activos fijos” denominados derechos fiduciarios, activos totalmente diferentes de las acciones, cuya calidad de activos fijos y precio de enajenación no fueron cuestionados por la DIAN.

Aseveró que, en esas condiciones, la pérdida ocurrida es procedente porque está dentro de la clasificación de la normativa fiscal, concretamente dentro de la pérdida de enajenación de activos, la cual se presenta cuando se enajena un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal, conforme a lo dispuesto en los artículos 90 y 149 del ET. Indicó que antes del 1 de enero de 2013, cuando empezó a regir la Ley 1607 de 2012, no existían normas que prohibieran la deducibilidad de la pérdida generada en la venta de derechos fiduciarios cuyo activo subyacente fueran acciones.

Reiteró el cargo de incongruencia frente al requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y resaltó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración declaró improcedente la deducción, porque la pérdida provenía de la venta de acciones poseídas por más de dos años, sin tener en cuenta el contrato de fiducia y el aporte de dichas acciones al patrimonio autónomo constituido, por tanto, el acto demandado incurre en una falsa motivación.

Destacó que la sentencia apelada violó el principio de congruencia, porque no analizó la transgresión del principio de legalidad frente a la aplicación de una figura carente de regulación legal (el fraude fiscal), máxime cuando sólo hasta la Ley 1607 de 2012 se tipificó la conducta de “abuso de formas jurídicas” en materia tributaria. Agregó que, en cualquier caso, la demandante no incurrió en la conducta que lo tipifica, porque la fiducia mercantil sólo se constituyó para garantizar las obligaciones de la demandante frente al “acuerdo de salvamento de Coltejer”.

Adujo que la sentencia apelada tampoco analizó la ilegalidad del incremento del anticipo del impuesto de renta correspondiente al periodo 2009, y que la doctrina y la jurisprudencia han estimado improcedente tal incremento por modificación oficial de la declaración en la que se declaró.

Manifestó que la deducibilidad de los valores correspondientes a los ajustes por inflación podía plantearse en sede judicial porque, de acuerdo con la jurisprudencia, ante la jurisdicción pueden aducirse nuevos y mejores argumentos a los expuestos en vía gubernativa.

Alegó que los actos demandados tomaron bases diferentes para imponer dos veces la misma sanción por inexactitud, que no existen pruebas sobre la falsedad de datos utilizados en la declaración ni sobre la inexistencia de los costos o deducciones solicitados, que los hechos y cifras declarados son completos y verdaderos y que hubo diferencia de criterios respecto de las pérdidas por enajenación de activos fijos que señala el artículo 149 del ET, en cuanto se confundieron con el concepto de pérdidas generadas en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, previstas en el artículo 153 ibidem.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La **demandada**, por su parte, insistió en los argumentos del escrito de contestación y añadió que la jurisprudencia ha supeditado la procedencia de las pérdidas a su expresa consagración legal y que las originadas en el fideicomiso no se encuentran previstas en las normas tributarias.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, anular parcialmente los actos acusados, en cuanto incrementaron el valor declarado por concepto de anticipo del año 2009.

Manifestó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración ratificó la no deducibilidad de la pérdida originada en la venta de acciones por medio de encargo fiduciario y, en todo caso, el hecho propuesto desde el requerimiento especial precisamente fue negar la pérdida generada en esa operación, porque no estaba autorizada legalmente y, además, porque en realidad hubo una venta de acciones conforme se estipuló en el salvamento. Explicó que las acciones de Coltejer S. A. se entregaron a los fideicomisos para que fueran transferidas a favor de un tercero (Kaltex). Ese objeto de la fiducia descarta la generación de “derechos fiduciarios” a favor de la actora, porque el bien que podía generarlos no quedó en su poder.

Resaltó que la pérdida no podía originarse en la cesión de derechos fiduciarios y que calcularla sobre el valor de adquisición de las acciones implicó aceptar que provino de su venta, prohibida expresamente por el artículo 153 del ET.

Discutió la reliquidación del anticipo de impuesto de renta por el año 2009, porque su finalidad, configurada al momento de la declaración privada de 2008 en relación con el año 2009, se perdió con la actuación oficial expedida a partir del año 2010, al modificar dicha liquidación privada.

Afirmó que los presupuestos de hecho y las bases de liquidación de la sanción por rechazo de pérdidas y por inexactitud, son diferentes, por lo que carece de apoyo legal la inconformidad de la demandante sobre este aspecto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de corrección del impuesto sobre la renta presentada por Gaseosas de Córdoba S. A., por el año gravable 2008.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer *i)* si la Administración violó el principio de correspondencia e incurrió en falsa motivación en la actuación administrativa demandada, *ii)* si procede el rechazo de la deducción declarada por la pérdida de \$19.430.725.000 en la venta de intangibles y, en caso de no prosperar, si se pueden deducir los ajustes por inflación realizados a los activos enajenados, *iii)* si la Administración estaba facultada para modificar el valor del anticipo de impuesto sobre la renta para el año 2009 y *iv)* si se configuraron los supuestos para la imposición de la sanción por inexactitud y si, además, debía liquidarse otra “sanción” por el rechazo de pérdidas.

Violación del principio de correspondencia y el vicio de falsa motivación frente al rechazo de la deducción declarada por “pérdida en la venta de intangibles”

Según la apelante, los actos acusados vulneraron el principio de correspondencia respecto de los hechos y la motivación legal de la modificación oficial a la declaración del impuesto, porque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fundamentó el rechazo de la deducción solicitada en que recaía sobre una “*pérdida en la venta de acciones*”.

La demandante sostiene que tal argumento es incoherente y excluyente con el fundamento del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, porque lo improcedente para tales actos era la deducción originada en la “*pérdida en la enajenación de derechos fiduciarios*”.

Al respecto se observa:

De acuerdo con el artículo 711 del ET, **la declaración tributaria y los hechos que motivan el requerimiento especial y su ampliación constituyen el marco de análisis de la liquidación oficial de revisión**, de modo que ésta debe ajustarse a aquéllos, sin desconocer o ir más allá de lo declarado, ni variar las razones expuestas como fundamento de la propuesta de modificación que contiene el mencionado requerimiento o su ampliación.

Acorde con la jurisprudencia de la Sala, el enlace o la concatenación que se exige respecto de esos actos debe derivarse de los “hechos” o “glosas”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se

configura la violación del principio de correspondencia¹⁰.

La identidad entre los “hechos” plasmados en el requerimiento especial o su ampliación, de acuerdo con los reportados en la declaración privada y los considerados por la liquidación oficial de revisión, garantiza que el contribuyente pueda ejercer efectivamente su derecho de defensa y contradicción frente a los motivos del acto oficial liquidatorio.

En ese contexto, la Sala precisa que el artículo 711 del ET prevé la “correspondencia” para la liquidación oficial de revisión, no para la resolución que resuelve el recurso contra la misma, precisamente porque el objeto de toda impugnación es que se reexaminen los fundamentos jurídicos y probatorios del acto recurrido para establecer si debe confirmarse, revocarse o modificarse, de acuerdo con las razones de inconformidad de quien recurre.

En el caso concreto, la declaración privada objeto de modificación oficial registró en el renglón de “otras deducciones”, la suma de \$19.430.725.000, por cuanto la demandante estimó que era procedente solicitar la deducción respecto de la pérdida en la venta de “derechos fiduciarios”.

Revisados los textos del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, observa la Sala que ellos mantuvieron como eje de la discusión la procedencia de la *“deducción por pérdida en la enajenación de derechos fiduciarios”*, la cual no estaba prevista legalmente como deducible.

Sin embargo, debe resaltarse que, en los actos mencionados, la DIAN también precisó que la enajenación de los derechos fiduciarios efectuada el 14 y 15 de julio de 2008, fue producto de los contratos de fiducia mercantil suscritos el 9 de julio de 2008 por la actora con Alianza Fiduciaria, mediante los cuales se realizó la transferencia de *acciones* que el contribuyente poseía en las sociedades C.I. Coltejer y Coltejer S.A., adquiridas desde el año 2002 y 2004, *«las cuales pasaron a ser un intangible a los 5 y 6 días calendario antes de efectuarse la venta, ya que de haberse vendido como acciones este valor no sería deducible, tal como lo establece el artículo 153 del Estatuto Tributario que dispone: (...)»*¹¹.

¹⁰ Sentencias del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 16 de octubre de 2014, Exp. 18882, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 10 de diciembre de 2015, Exp. 19878, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 1º de junio de 2016, Exp. 20276, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 7 de marzo de 2018, Exp. 20707, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ Fl. 621 c.a. del Requerimiento especial y folio 681 c.a. de la Liquidación oficial de revisión. Debe tenerse en cuenta que la identidad en el análisis de la glosa en ambos actos obedeció, además, a que la actora no respondió oportunamente el requerimiento especial, razón por la cual, no se tuvieron en cuenta los argumentos presentados por la contribuyente en su respuesta. (fls. 679 a 681 c.a.)

De acuerdo con lo anterior, la liquidación oficial de revisión se contrajo a la declaración del contribuyente y al hecho contemplado en el requerimiento especial, en tanto se desconoció el valor declarado por la demandante como “pérdida en la venta de derechos fiduciarios”, para lo cual, la Administración fundamentó el rechazo en dos aspectos, el primero que dicha pérdida no se encontraba legalmente establecida como deducible y, además, porque dichos “derechos fiduciarios”, correspondieron a la venta de acciones -activo-, operación en la cual, si se obtiene una pérdida, no es deducible fiscalmente.

En esas condiciones, no se advierte transgresión al principio de correspondencia que establece el artículo 711 del ET.

En cualquier caso, el hecho que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se haya señalado que *«no es que la DIAN desconozca que la pérdida generada en la venta de un activo sea deducible, sino que la celebración del contrato de fiducia mercantil se realizó para darle el carácter de deducible a la pérdida en la enajenación de acciones, que se encuentra prohibida por el artículo 153 del ET»*¹², no puede interpretarse como aceptación de un vicio de falsa motivación en la liquidación oficial de revisión, por el hecho de que ésta haya aludido a la “pérdida por la venta de *derechos fiduciarios*”.

Es así porque, el aparte transcrito no contiene una aceptación clara e inequívoca de que el motivo de la liquidación oficial de revisión para rechazar la deducción declarada proviniera de hechos no probados o de la falta de valoración de pruebas existentes, presupuestos esenciales del vicio de falsa motivación¹³. Lo único que se advierte en dicho aparte, es una referencia genérica dentro del análisis de los argumentos expuestos por el contribuyente en el recurso de reconsideración, tendientes a demostrar que la deducción se produjo por la pérdida en la venta de un activo denominado derechos fiduciarios y que, a su juicio, no está prohibida fiscalmente.

En esas condiciones, tampoco se advierte que a la actora se le haya impedido su derecho de defensa o contradicción frente a los fundamentos expuestos por la Administración.

En consecuencia, no prosperan los cargos de falta de correspondencia ni falsa motivación.

¹² Fl. 743 c.a.

¹³ En sentencia del 26 de julio de 2017, Exp. 22326, M.P. Dr. Milton Chaves, la Sala señaló que la falsa motivación se determinaba a partir de dos supuestos: «a) que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente». En el mismo sentido, sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 16090, M. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Del estudio de fondo sobre la procedencia de la deducción por pérdida declarada

El examen sustancial del presente juicio de legalidad atañe al objeto por cuya enajenación se generó la pérdida declarada como deducción pues, mientras la demandante aduce que aquélla recae sobre “*la enajenación de derechos fiduciarios*” y puede deducirse a la luz del artículo 149 del ET, la Administración, *a contrario sensu*, alega que la pérdida de derechos fiduciarios no es legalmente deducible y, además, provino de la “*enajenación de acciones*”, cuya deducción se encuentra prohibida por el artículo 153 *ibidem*.

Al respecto, se observa:

El artículo 149 del ET reguló de manera especial la deducción aplicable a las “*pérdidas en la enajenación de activos*”, así:

ARTICULO 149. PÉRDIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS. <Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 de este Estatuto y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, 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.

A su turno, el artículo 153 del ET vigente para el periodo fiscalizado¹⁴, señalaba:

ARTICULO 153. NO ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA EN LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES O CUOTAS DE INTERES SOCIAL. <Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> La pérdida proveniente de la enajenación de las **acciones** o cuotas de interés social **no será deducible**. (Negrilla fuera de texto)

Por su parte, el artículo 102 del ET¹⁵, vigente para el periodo gravable discutido, dispuso las reglas para la determinación del impuesto de renta en

¹⁴ Esta norma fue adicionada por el artículo 128 de la Ley 1607 de 2012 (art. 128), así: **ARTÍCULO 128.** Adiciónese el siguiente inciso al artículo 153 del Estatuto Tributario: No son deducibles las pérdidas originadas en la enajenación de derechos fiduciarios cuando el objeto del patrimonio autónomo, o el activo subyacente, esté constituido por acciones o cuotas de interés social o por cualquier otro activo cuya pérdida esté restringida de conformidad con las normas generales. (Subraya fuera de texto).

¹⁵ Con la modificación dispuesta por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995.

los contratos de fiducia mercantil, respecto de las cuales, esta Corporación, en la sentencia del 30 de septiembre de 2010¹⁶, se refirió a la deducibilidad de las pérdidas registradas en los patrimonios autónomos para el caso de los fideicomitentes, señalando que aquéllos no pueden llevar tales pérdidas como deducción, porque *“lo que interesa para efectos del impuesto de renta en cabeza del beneficiario del fideicomiso es la utilidad que le reporte el negocio fiduciario, no las pérdidas, pues es evidente que éstas se enjugarían con otros ingresos diferentes a los generados por el fideicomiso, lo cual no es procedente en materia del impuesto de renta”*.

Es de observar que este criterio jurisprudencial se motivó en la literalidad del numeral 2 del artículo 102 del ET, antes de su modificación por el 127 de la Ley 1607 de 2012, la cual no estaba vigente para el año gravable 2008, objeto de estudio.

Caso concreto

Previo al análisis de las pruebas aportadas al proceso, la Sala precisa que no hizo parte de la discusión entre la Administración y el contribuyente, el valor de la deducción por pérdida objeto de rechazo, pues la controversia se circunscribió únicamente a su procedencia.

Precisado lo anterior, de los documentos allegados al proceso, se advierte lo siguiente:

El **27 de junio de 2008**, se suscribió el “Acuerdo de salvamento de Coltejer S. A.”¹⁷ celebrado entre *i)* los accionistas mayoritarios de dicha empresa, uno de los cuales es la demandante, *ii)* el Grupo Kaltex S. A. de C. V., en calidad de inversionista, y *iii)* la Compañía Colombiana de Tejidos, para superar la causal de liquidación inminente en la que se encontraba Coltejer.

Mediante el acuerdo mencionado se convino la entrega del control de Coltejer al Grupo Textilero Kaltex de México, a cambio de que éste aportara los recursos para pagar el pasivo laboral vigente y realizara una capitalización adicional.

En la cláusula undécima del acuerdo se dispuso que **«los accionistas mayoritarios se comprometen a disponer del control de la totalidad de las acciones que en forma directa o indirecta tienen en Coltejer, a favor de Kaltex,**

¹⁶ Exp. 16878, M. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Esta sentencia se reitera criterio expuesto en el fallo del 26 de octubre de 2009, Exp. 16598, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Fls. 550 a 591, c. a.

así como a ceder las acciones que poseen en C. I. Coltejer, a favor o en beneficio del inversionista (o de quien este indique) en la forma que se establece en el presente documento. (...) Por su parte, Coltejer, se obliga a efectuar las emisiones de acciones que sean necesarias para (...) adquirir la totalidad de las acciones de CI Coltejer, **operaciones éstas que necesariamente deben garantizarle a Kaltex el control de la compañía;**». (Negrilla fuera de texto)

Asimismo, el numeral 4.1 (ii) de dichos términos previó que, una vez acreditada la disponibilidad de recursos a cargo de Kaltex, **los accionistas mayoritarios se comprometían a efectuar transferencias a favor de Kaltex.**

En el numeral 14.6 se acordó que **«Kaltex autoriza expresamente a los Accionistas Mayoritarios a transferir, a cualquier título y a través de cualquier mecanismo legalmente permitido, incluyendo pero sin limitarse, a un patrimonio autónomo, a favor de un tercero, el control sobre las acciones de Coltejer, (...)»** (Negrilla fuera de texto)

Para cumplir los anteriores compromisos, el **9 de julio de 2008**, los accionistas mayoritarios, en calidad de fideicomitentes - beneficiarios, celebraron contratos de Fiducia Mercantil de Administración e Inversión con Alianza Fiduciaria S. A., en calidad de fiduciaria.

A través de dichos contratos se constituyeron los patrimonios autónomos denominados Fideicomiso Acciones CI Coltejer¹⁸ y Fideicomiso Acciones Coltejer¹⁹, con el objeto de que Alianza Fiduciaria **«(ii) reciba con destino al FIDEICOMISO las ACCIONES que sean transferidos a título de fiducia mercantil con destino al FIDEICOMITENTES, (iii) Mantenga la titularidad jurídica en fiducia mercantil de las referidas ACCIONES y realice las gestiones que para el efecto le indiquen los FIDEICOMITENTES, de conformidad con lo establecido en el presente contrato, hasta el momento en que por instrucciones expresas de los FIDEICOMITENTES, deban ser transferidas o enajenadas a terceros, o restituidas a LOS FIDEICOMITENTES (...)**». (cláusula cuarta) (Negrilla fuera de texto)

En cumplimiento de las obligaciones contractuales, la demandante aportó las acciones que poseía en Coltejer, representadas en \$10.637.854.622.87 que pasaron de la cuenta de “inversiones en acciones” a la de “intangibles – fideicomiso en administración”, así como las acciones que poseía en C. I. Coltejer, representadas en \$8.918.710.764.59 transferidas entre las mismas cuentas señaladas²⁰.

¹⁸ Fls. 483 a 501, c. a.

¹⁹ Fls. 503 a 525, c. a.

²⁰ Fls. 527, 528, 542 y 543 c. a.

El **14 de julio de 2008**, la demandante expidió la factura 25004944, a nombre de Kaltex Sudamérica S. A., por valor de \$122.044.373.30, en cuyo descriptor de detalle se lee “venta derechos fiduciarios Coltejer S. A.” (fl. 363, c. a.). Esa transacción **generó una pérdida de \$10.515.810.249.57** registrada en la cuenta de resultados “venta de otros activos”²¹.

Y, el **15 de julio de 2008**, emitió la factura 25004943, por valor de \$3.796.157.97, a nombre de Coltejer S. A.²², con el detalle “venta derechos fiduciarios CI Coltejer” (fl. 365), **generando una pérdida de \$8.914.914.606.62**, registrada en la misma cuenta contable²³.

Por su parte, el revisor fiscal de la demandante certificó que²⁴:

«1-) Gaseosas Mariquita S. A., efectuó inversiones por \$10.637.854.622.87 y la otra por \$8.918.710.764.69, en los patrimonios autónomos constituidos a través de la fiduciaria Alianza S. A. Los valores citados se encontraban contabilizados en la cuenta contable **1625250101**.

2-) Los derechos fiduciarios recibidos por parte de la sociedad, fueron cedidos por un valor total de \$125.840.531, reflejada la transacción en la cuenta contable de ingresos **4248100105**^[25], **lo que representó una pérdida en la venta de derechos fiduciarios de \$19.430.724.856**, registrada en la cuenta contable **5310200101**^[26]».

La relación probatoria anterior pone de presente el diseño y ejecución de un negocio fiduciario dirigido a cumplir las obligaciones derivadas del “acuerdo de salvamento” que se celebró para evitar la liquidación de Coltejer S. A.

La demandante, tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción, afirmó que la constitución del patrimonio autónomo era el mecanismo idóneo para poder hacer la transferencia de acciones convenida en dicho acuerdo, por fuera del mercado público de valores en el cual se encontraban inscritas dichas acciones, toda vez que, de conformidad con el artículo 1.2.5.6. de la Resolución Conjunta 400 del 22 de mayo de 2005, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera), la adquisición de una participación igual o superior del 25% del capital de una sociedad con acciones inscritas en bolsa de valores, debía hacerse a través de una oferta pública de adquisición²⁷.

²¹ Fl. 362 c. a.

²² En el Acuerdo de salvamento se precisó en la cláusula décima que Coltejer se obligaba a «iii) adquirir la totalidad de las Acciones de CI Coltejer; operaciones estas que necesariamente deben garantizarle a Kaltex el Control de la Compañía como resultado de los convenios acá previstos, y que es condición esencial para su vinculación». (fl. 45)

²³ Fl. 364 c. a.

²⁴ Fl. 532 c. a.

²⁵ (ingresos por venta de activos)

²⁶ (pérdida en venta de intangibles, fl. 366, 377 c. a.)

²⁷ «Toda persona o grupo de personas que conforme un mismo beneficiario real (...) solo podrá convertirse en beneficiario real de una participación igual o superior al veinticinco por ciento (25%) del capital con derecho a voto de

Lo anterior evidencia que, de acuerdo con las normas del mercado público de valores, la actora no podía venderle directamente a Kaltex las acciones poseídas en Coltejer S.A. y Coltejer C.I., razón por la cual se acudió a la figura del fideicomiso para viabilizar dicha enajenación sin incumplir la normativa financiera.

La Sala advierte que la viabilidad que pudo haber tenido el procedimiento desde el punto de vista comercial o financiero, no conlleva *per se* la validez de sus efectos fiscales, comoquiera que, independientemente de los fines sociales y económicos que originaron la negociación, lo cierto es que el mecanismo utilizado para hacer efectivo el “acuerdo de salvamento” fue “vender” las acciones poseídas en Coltejer y CI Coltejer al tercero inversionista Kaltex S. A., con el fin de que éste pudiera tomar el control de Coltejer, y ese propósito fue el que determinó la celebración de los contratos de fiducia de administración celebrados.

En otros términos, la voluntad contractual del negocio fiduciario celebrado fue la de “vender” al inversionista las acciones poseídas por los accionistas mayoritarios, operación que tuvo lugar el **14 y 15 de julio de 2008**, es decir, 5 y 6 días después de la suscripción del contrato de fiducia (9 de julio de 2008), lo cual, en el contexto de la operación que se ha reseñado, descarta que la pérdida se haya originado en el desarrollo del contrato de fiducia y que, por tal motivo, fuera aplicable el artículo 102 ET.

Entonces, la realidad negocial descrita, permite concluir que la deducción declarada no corresponde a la “pérdida de intangibles constituidos por derechos fiduciarios”, sino a la **pérdida concretamente generada en la “enajenación de acciones”**, de acuerdo con los compromisos pactados en el acuerdo de salvamento del 27 de junio de 2008.

Así pues, revisada la causa y el efecto del negocio jurídico que originó la deducción reclamada, la Sala estima improcedente la deducción mencionada, con fundamento en el artículo 153 del ET vigente para el periodo fiscalizado.

Como lo indicó la Administración, no se desconoce la procedencia de la deducción por pérdidas en la enajenación de activos fijos (art. 149 ET), pero tal regla tiene su excepción, en lo que interesa al presente asunto, en la venta o enajenación de acciones (Art. 153 ET), que es precisamente el objeto

una sociedad cuyas acciones inscritas en bolsa de valores, adquiriendo los valores con los cuales se llegue a dicho porcentaje a través de una oferta pública de adquisición, conforme a lo establecido en la presente resolución».

real sobre el cual recayó la transacción y que se hizo evidente desde el “acuerdo de salvamento” del cual hizo parte la demandante como uno de los accionistas mayoritarios de Coltejer.

Conforme a lo anterior, el rechazo dispuesto por los actos demandados se ajusta a derecho, sin lugar a examinar la discusión jurídico-teórica sobre fraude fiscal planteada por la apelante, pues la motivación de los actos demandados no presenta esa figura como razón exclusiva para rechazar la deducción declarada.

Finalmente, tal como lo anotó la Administración, siendo que la contribuyente poseyó las acciones vendidas por más de dos años²⁸, aspecto no discutido por la actora²⁹, se entiende que constituyen activos fijos cuya pérdida no podría detraerse de la renta bruta, sino llevarse a las ganancias ocasionales, al tenor del artículo 300 del ET, razón por la cual no es procedente el análisis frente al reconocimiento de la deducción en el impuesto de renta de los ajustes por inflación realizados a los activos enajenados.

Al respecto resulta pertinente reiterar que, la Sala en sentencia del 26 de julio de 2018, Exp. 20947³⁰, analizó la determinación del costo fiscal de la enajenación de acciones y consideró que *«la venta de activos fijos tiene implicaciones en el impuesto sobre la renta o en el complementario de ganancias ocasionales, según el tiempo que formaron parte del patrimonio del contribuyente; de modo que, la utilidad en la venta los activos poseídos por un término inferior a dos años constituye renta líquida, mientras que los poseídos por un término igual o superior se considera ganancia ocasional, según los artículos 90, 179 y 300 del ET.»*.

De la modificación del anticipo declarado para el año 2009

La apelante cuestiona el incremento oficial del valor declarado por concepto de “anticipo por el año gravable siguiente”, punto no examinado en la sentencia apelada y respecto del cual la demandada alegó ineptitud sustantiva de la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, dado que en el curso de la misma no se discutió tal argumento.

²⁸ E.T. Art. 60

²⁹ En los folios 542 y 543 c.a. se advierte que las acciones de Coltejer S.A. y C.I. Coltejer estaban registradas desde el año 2001 y 2002, respectivamente, en la contabilidad de la actora.

³⁰ M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró el criterio de la Sala en las sentencias del 16 de noviembre de 2016, Exp. 21983, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 29 de junio de 2017, Exp. 20838 y del 27 de junio de 2018, Exp. 21603, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Sea lo primero observar que, según el criterio reiterado de la Sección³¹, *«al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo»*³².

Y ha precisado que ante la jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos -diferentes de los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los expuestos en los recursos interpuestos en la vía gubernativa³³, de modo que *«si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración.»*³⁴

De acuerdo con tal postura jurisprudencial, procede el debate judicial del incremento oficial del anticipo declarado por impuesto de renta correspondiente al año 2009, independientemente de que el recurso de reconsideración no lo haya alegado.

Para ello, se advierte que, según precisión de la Sala, mediante liquidación oficial de revisión de un determinado periodo fiscal, no puede modificarse el “anticipo del impuesto de renta” del periodo siguiente, como obligación accesoria dirigida a lograr el pago adelantado de un tributo aún no causado y calculada sobre el impuesto neto correspondiente al año gravable que se declara, o sobre el promedio de los dos últimos años, a opción del contribuyente, conforme con las reglas del artículo 807 del ET.

Lo anterior porque, ***«cuando la DIAN formula dicho acto liquidatorio, lo más seguro es que el contribuyente ya haya liquidado y pagado el impuesto correspondiente al periodo gravable respecto del cual se hizo el pago anticipado. De suerte que el anticipo pierde su condición de pago anticipado del impuesto para convertirse en un impuesto causado y consolidado, exigible***

³¹ Entre otras, se pueden consultar las sentencias: del 19 de octubre de 2006, Exp. 15147, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16183, M.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16691, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, Exp. 19036, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³² Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, Exp. 14891, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, Exp. 11686, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³³ Entre otras, las sentencias del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 31 de enero de 2013, Exp. 18878, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de noviembre de 2014, Exp. 20356, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de agosto de 2016, Exp. 20281, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁴ Sentencia del 5 de julio de 2018, exp. 20918, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

por parte del Estado. Así, la DIAN puede revisar el impuesto correspondiente a través de la respectiva liquidación oficial para el tributo correspondiente, pero ya no el anticipo»³⁵.

Como la liquidación oficial de revisión demandada definió la actuación de fiscalización respecto de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2008, se entiende que las modificaciones que dispuso sólo podían recaer sobre el impuesto causado para ese periodo, de acuerdo con las pruebas atinentes al mismo.

En consecuencia, dicha liquidación no podía incrementar el “anticipo de renta” declarado para el 2009, porque para el momento en que aquélla se expidió (23 de diciembre de 2010), dicho anticipo había dejado de ser un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros, para pasar a convertirse en el impuesto efectivamente causado por el año 2009, periodo fiscal posterior al fiscalizado por los actos demandados (2008) y que, por tanto, debe investigarse a través de una actuación independiente a la definida por dichos actos.

Por lo anterior, la Sala anulará parcialmente la liquidación oficial y la resolución acusadas, para modificar el valor liquidado por concepto de “anticipo por el año gravable siguiente”, manteniendo el que declaró la contribuyente.

De las sanciones impuestas por inexactitud y por rechazo de pérdidas

Los actos acusados impusieron a la demandante la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del ET y liquidaron otra “sanción” por rechazo de pérdidas establecida en el artículo 647-1 *ibidem*.

La apelante aduce que no se tipifican los hechos que configuran la sanción por inexactitud y que existen diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable.

En relación con la sanción impuesta con fundamento en el artículo 647-1 *ejusdem*, la actora sostiene que en esta disposición sólo se previó una base especial para imponer la sanción del artículo 647 *ibidem*, cuando el rechazo de deducciones disminuye las pérdidas declaradas, y que la DIAN aplicó sanción por rechazo de pérdidas sobre un impuesto teórico inexistente, no obstante que había determinado un mayor impuesto real, objeto de sanción por inexactitud.

³⁵ Sentencia del 10 de mayo de 2012, Exp. 17450, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Al respecto se observa:

La legalidad del rechazo de la deducción por \$19.430.725.000, conforme a las consideraciones antes expuestas, constata que la contribuyente declaró datos equivocados y desfigurados respecto de la pérdida originada en la “enajenación de acciones” a través de los patrimonios autónomos constituidos por los contratos de fiducia que celebró.

Es así, porque dicha pérdida se reportó como proveniente de la “venta de intangibles constituidos por derechos fiduciarios” afectando el total de “otras deducciones”, la liquidación del impuesto y el saldo a cargo con valores inferiores a los determinados oficialmente, al igual que el saldo a favor del periodo.

A la luz del artículo 647 del ET, la circunstancia descrita tipifica, *per se*, uno de los presupuestos de hecho de la sanción por inexactitud³⁶.

Ahora bien, el artículo 647-1 ET prevé lo siguiente:

ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. <Artículo adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> ***La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.***

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas. (Negrilla y subraya fuera de texto)

³⁶ El artículo 647 del ET estableció como hechos constitutivos de inexactitud: la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes y, en general, **la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados**, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor. Igualmente, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La anterior disposición fue declarada exequible por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-910 de 2004, en la cual se indicó que, a pesar de “las imprecisiones de la redacción” de la norma acusada, **«no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de *disminución o rechazo de pérdidas fiscales*»**(Negrilla y subraya fuera de texto)³⁷, para lo cual señaló lo siguiente:

«De manera general, las sanciones por corrección o por inexactitud están vinculadas al valor del mayor impuesto a pagar o del menor saldo a favor que resulte de la infracción corregida o detectada. En ese régimen, como quiera que, de acuerdo con la ley tributaria, las pérdidas de un periodo fiscal pueden ser compensadas en los siguientes, la declaración de las mismas sólo tendría impacto sobre el impuesto a cargo o el saldo a favor, en el periodo o los periodos en los que sean efectivamente compensadas.

Tal como se pone de presente en la intervención de la DIAN, ese sistema había permitido que algunos contribuyentes adoptasen la práctica de declarar pérdidas por mayor valor sobre el real, dado que en una eventual fiscalización por las autoridades tributarias, no habría lugar a sanción sino, simplemente, a una reducción de la pérdida declarada.» (Negrilla y subraya fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, la aplicación del artículo 647-1 del ET es excluyente con la del artículo 647 *ibidem*, porque el primero de ellos no contempla una sanción autónoma sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas que **no** modifiquen el saldo a favor o el saldo a pagar declarado³⁸, porque si esa modificación ocurre cobraría aplicación el referido artículo 647 ET, que castiga las conductas inexactas de las que “se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable”.

Y es que, a la luz del principio “*non bis in ídem*”, el Estado no puede imputar más de una vez la misma conducta sancionable, cualquiera que sea la denominación jurídica que tenga. Acorde con esa premisa, el “rechazo de pérdidas” que aumente el saldo a pagar o el saldo a favor declarado no puede generar una sanción por inexactitud liquidada conforme al artículo 647 del ET y, al tiempo, otra sanción calculada de acuerdo con el artículo 647-1,

³⁷ En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia del 31 de octubre de 2018, Exp. 20608, M.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, al indicar: que «la norma *ibidem* [art. 647-1 ET] no tipifica un hecho sancionable independiente del artículo 647 del ET, sino que regula las condiciones en las que se aplican los mecanismos punitivos de inexactitud y corrección cuando se disminuyen o rechazan pérdidas fiscales».

³⁸ En similar sentido sentencia del 15 de mayo de 2014, Exp. 19647, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

es decir, sobre el impuesto de renta que teóricamente se genera respecto de la pérdida rechazada.

En esas condiciones, en el caso concreto, si bien la modificación en el renglón de “otras deducciones” generó el rechazo de la pérdida líquida declarada por el contribuyente, no resulta procedente la sanción por rechazo de pérdidas por valor de \$967.104.006, en la forma en que se impuso, es decir, como sanción autónoma y concurrente con la del artículo 647 del ET, **cuando lo cierto es que dicho rechazo aumentó a \$4.859.595.000 el impuesto a cargo declarado en \$0, y redujo a \$0 el saldo a favor declarado por \$404.954.000.**

Así pues y como dichos efectos sobre el impuesto a cargo y el saldo a favor provinieron de la conducta de haber declarado datos inexactos o desfigurados que originaron pérdidas no deducibles por expresa prohibición legal, la única sanción procedente sería la del artículo 647 *ibidem*, porque la demandante declaró deducciones improcedentes de las cuales se derivó un menor impuesto, en tanto no se configura la “diferencia de criterios” que alega la apelante.

En efecto, como causal exonerativa de la sanción por inexactitud, dicha diferencia de criterios debe *«basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que la actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable»*³⁹.

Desde esa perspectiva jurisprudencial, la Sala concluye que entre la actora y la DIAN no hubo una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, pues la normativa vigente para el periodo fiscalizado claramente prohibía la deducción por la pérdida en la enajenación de “acciones”, y la cualificación de “derechos fiduciarios” que les da la demandante no hace desaparecer el hecho cierto de que la venta generadora de la pérdida recayó en la venta de unas acciones.

En este orden de ideas, se levantará la sanción por rechazo de pérdidas de \$967.104.006 y, en virtud del principio de favorabilidad que esta Sala prohíja, se reliquidará la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar liquidado oficialmente y el determinado en la liquidación privada, conforme a lo previsto en el artículo 148 del ET,

³⁹ Sentencias del 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20029, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citada en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555, entre otras.

modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, norma que redujo la tarifa prevista en el artículo 647 del ET y, por tanto, beneficia al contribuyente. En consecuencia, la liquidación a cargo de la demandante quedará como sigue:

GASESOSAS MARIQUITA S.A. EN LIQUIDACION			
AÑO GRAVABLE 2008			
Concepto	LIQ PRIVADA	L.O.R.	LIQ C. DE E.
Efectivo, bancos, Inversiones Mobiliarias	1.088.700.000	1.088.700.000	1.088.700.000
Cuentas ´por cobrar clientes	23.715.978.000	23.715.978.000	23.715.978.000
Acciones y aportes	165.713.000	165.713.000	165.713.000
Inventarios	871.377.000	871.377.000	871.377.000
Activos Fijos	4.249.036.000	4.249.036.000	4.249.036.000
Otros Activos	14.733.000	14.733.000	14.733.000
Total patrimonio bruto	30.105.537.000	30.105.537.000	30.105.537.000
Pasivos	2.843.222.000	2.843.222.000	2.843.222.000
Toal patrimonio líquido	27.262.315.000	27.262.315.000	27.262.315.000
Ingresos brutos operacionales	31.837.659.000	31.837.659.000	31.837.659.000
Ingresos brutos no operacionales	66.031.000	66.031.000	66.031.000
Intereses y rendimientos financieros	5.402.000	5.402.000	5.402.000
Total ingresos brutos	31.909.092.000	31.909.092.000	31.909.092.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	275.777.000	275.777.000	275.777.000
Total Ingresos Netos	31,663.315.000	31,663.315.000	31,663.315.000
Costos de Venta (sistema permanente)	12.535.629.000	12.535.629.000	12.535.629.000
Total costos	12.535.629.000	12.535.629.000	12.535.629.000
Gastos operacionales de administración	766.383.000	766.383.000	766.383.000
Gastos operacionales de ventas	12.738.274.000	12.738.274.000	12.738.274.000
Deducción inversiones en activos fijos	384.348.000	384.348.000	384.348.000
Otras deducciones	19.861.772.000	431.047.000	431.047.000
Total deducciones	33.750.777.000	14.320.052.000	14.320.052.000
Renta líquida del ejercicio	0	4.777.634.000	4.777.634.000
Pérdida liquida del ejercicio	14.653.091.000	0	0
Renta líquida	0	4.777.634.000	4.777.634.000
Renta presuntiva	703.034.000	703.034.000	703.034.000
Renta líquida gravable	703.034.000	4.777.634.000	4.777.634.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0	125.841.000	125.841.000
Costos y deducciones por ganancias ocasiobales	0	19.556.565.000	19.556.565.000
Ganancia ocasional gravable	0	0	0

Impuesto sobre renta gravable	232.001.000	1.576.619.000	1.576.619.000
Impuesto neto de renta	232.001.000	1.576.619.000	1.576.619.000
Total impuesto a cargo	232.001.000	1.576.619.000	1.576.619.000
Anticipo por el año gravable	496.111.000	496.111.000	496.111.000
Otras retenciones	161.160.000	161.160.000	161.160.000
Total retenciones año gravable	161.160.000	161.160.000	161.160.000
Anticipo por el año gravable siguiente	12.841.000	815.279.000	12.841.000
Saldo a pagar por impuesto	0	1.734.627.000	932.189.000
Sanciones	6.475.000	3.124.968.000	1.351.093.000
Total saldo a pagar	0	4.859.595.000	2.283.282.000
Total saldo a favor	405.954.000	0	0

CALCULO DE SANCIONES		
Saldo a favor declarado antes de sanción	412.429.000	
(+) Saldo a pagar C. de E. antes de sanción	932.189.000	
Base sanción por inexactitud (E.T. art 647)		1.344.618.000
Tarifa (E.T. art. 640 y 648)		100%
Sanción por inexactitud		1.344.618.000
(+) Sanción declarada por contribuyente		6.475.000
Total sanciones		1.351.093.000

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 del 11 de diciembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

2. ANULAR PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión 092412010000024 del 23 de diciembre de 2010, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de

Ibagué y la Resolución 900.025 del 23 de enero de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

3. A título de restablecimiento de derecho, **DECLARAR** que el impuesto de renta y complementarios a cargo de GASEOSAS DE CÓRDOBA S.A. por el periodo gravable 2008, corresponde a la suma liquidada en la parte motiva de esta providencia.

Reconócese personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 447.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ

JORGE

OCTAVIO

RAMÍREZ