



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 76001233100020100012701 (21051)

Actor: PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. NIT 800037792-7

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Impuesto de renta año gravable 2004

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 10 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Por Escritura Pública 3338 de 30 de diciembre de 2004 de la Notaría 8 de Cali, PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en calidad de absorbente, se fusionó con las sociedades H.G.I. S.A. y RADO S.A.¹.

El 15 de abril de 2005, PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., presentó la declaración de renta del año gravable 2004, en la que registró un saldo a favor de \$75.071.000 y una pérdida fiscal de \$13.590.192.000. En la declaración se acogió al beneficio de auditoría².

El 2 de noviembre de 2005, la actora presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor. El saldo a favor fue compensado por Resolución 3275 de 1 de diciembre de 2005³.

¹ Folios 447 a 478 c.a. 7 (Posteriormente, por escritura pública 4888 de 28 de diciembre de 2006 de la Notaría 6 de Cali, se dispuso la fusión de Inversiones Diversificadas S.A., sociedad absorbente, y de Palmas Oleaginosas Salamanca S.A., H&5 S.A, Galicia S.A., La Rosaura S.A. y Palmares San Fernando, sociedades absorbidas. En el mismo acto, se dispuso la inmediata escisión por creación de Salamanca Oleaginosas S.A., Galicia Inversiones S.A. y Oleaginosas San Fernando S.A. La última sociedad agrupó a las sociedades Palmas Oleaginosas Salamanca S.A. e Inversiones Diversificadas bajo el NIT 800221587-1.)

² Folio 717 c.p.

³ Folios 471-472 cuaderno 1

Por Emplazamiento para Corregir 50632007000078 de 11 de abril de 2007, notificado el 12 del mismo mes⁴, la DIAN propuso a la actora que corrigiera la declaración de renta del año gravable 2004⁵.

Previos Requerimiento Especial 900007 de 26 de noviembre de 2007, notificado el 29 del mismo mes⁶, y su respuesta⁷, el 28 de agosto de 2008 la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 900002 en la que modificó la declaración de renta de la actora en el sentido de adicionar ingresos brutos no operacionales por \$6.403.818.000 por un aporte en especie, por lo que dichos ingresos pasaron de \$5.182.920.000 a \$11.586.738.000 y rechazar deducciones por \$6.583.886.000 por ajustes contables en el proceso de fusión, por lo que las determinó en \$8.027.332.000. Como consecuencia de lo anterior, redujo la pérdida líquida de \$13.590.192.000 a \$602.488.000, determinó un impuesto a pagar de \$13.900.000, una sanción por inexactitud de \$7.273.114.000 y un saldo a pagar de \$7.198.043.000⁸.

Por Resolución 900195 de 14 de septiembre de 2009, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido. Dicho acto se notificó el 13 de octubre de 2009⁹.

DEMANDA

PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

⁴ Folios 665 y 681 c.a. 7

⁵ Folios 666 a 681 c.a. 7

⁶ Folios 174 a 214 c. 1

⁷ Folios 513 a 550 c. 1

⁸ Folios 56 a 77 c. 1

⁹ Folios 24 a 53 c. 1

“ ...

- 9.2.1. Que se revise y anule la Resolución Recurso de Reconsideración N° 900195 de septiembre 14 de 2009, indebidamente notificada por desfijación de Edicto en octubre 13 de 2009, pero notificada correctamente por **conducta concluyente** en noviembre 13 de 2009, y correctamente **ejecutoriada** en noviembre 17 de 2009, emanada de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en relación con la declaración de renta del año gravable 2004 (Anexos 10.3 y 10.15).

- 9.2.2. Que se revise y anule la Liquidación Oficial de Revisión N° 900002 de agosto 20 de 2008, notificada indebidamente por correo certificado en agosto 20 de 2008, pero notificada por conducta concluyente en octubre 17 de 2008, emanada de la División de Liquidación Tributaria, de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el impuesto de renta del año gravable 2004 (Anexo 10.4).

- 9.2.3. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la Sociedad, **Deudor Principal**, confirmando la Liquidación Privada N° 07060290036046 presentada en abril 15 de 2005 (Anexo 10.9) al declarar, de una parte, la nulidad de todo lo actuado por violación del debido proceso según lo demandado en los Puntos 4.2.1, 4.2.3, 4.2.6 y 4.2.11, y desarrollado en los Puntos 6.1, 6.3, 6.6 6.11, de esta Demanda, y la ocurrencia del silencio administrativo positivo según lo demandado en los Puntos 6.2, 6.4, 6.5 y 6.7, de esta Demanda, y al aceptar, de otra parte, la eliminación de la adición de ingresos por el aporte en especie por \$6.403.818.400 y la partida por deducciones rechazadas en el proceso de fusión por \$6.583.886.000, según lo demandado en los Puntos 4.2.8 y 4.2.9, desarrollados en los Puntos 6.8 y 6.9, de esta Demanda, y al levantar la sanción por inexactitud por disminución de pérdidas aplicada en cuantía de \$7.273.114.000 según lo demandado en el Punto 4.2.10, y desarrollado en el Punto 6.10, de esta Demanda, que ocasionan mayores sanciones al **Deudor Principal** por \$7.273.114.000 en el impuesto de renta del año gravable 2004.

- 9.2.4. Que, en consecuencia, se restablezca el derecho de los **Deudores Solidarios y Deudores Subsidiarios**, al desvincularlos como tales, según lo demandado en el Punto 4.2.11 y

¹⁰ Folios 723 a 795 c.p.

desarrollado en el Punto 6.11, de esta Demanda, en el impuesto de renta del **Deudor Principal** por el año gravable 2004”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 95, 121, 29, 209, 363 de la Constitución Política.
- Artículos 140, 323, 324 y 330 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 44, 45, 48 y 165 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 14-1, 14-2, 29, 79, 104, 105, 106, 107, 147, 428-2, 565, 566, 573, 647, 647-1, 685, 689-1, 710, 714 inciso final, 730 numerales 3 y 6, 732, 734, 793, 795-1, 798, 828, 828-1, 829 y 831 del Estatuto Tributario.
- Artículos 172, 173, 174, 175, 177, 178, 179 y 180 del Código de Comercio.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del debido proceso por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

El 15 de septiembre de 2009, la actora recibió citación para notificarse de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Conforme con el artículo 565 numeral 2 del Estatuto Tributario, la demandante disponía de 10 días, a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, para comparecer a notificarse personalmente de dicho acto. Ese término debe contarse a partir del día siguiente al del recibo de la citación, es decir, desde el 16 hasta el 29 de septiembre de 2009.

No obstante, el 29 de septiembre de 2009, cuando aún corría el término para la notificación personal, la DIAN fijó el edicto. Por lo anterior, pretermitió el citado término, lo que implica que la notificación es nula y se tiene por no practicada, de conformidad con el artículo 730 numeral 3 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, el 13 de noviembre de 2009 se notificó el acto por conducta concluyente, pues en esa fecha se entregó copia de este.

2. Silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración

Como la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó el 13 de noviembre de 2009, se configuró el silencio administrativo positivo, de acuerdo con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

3. Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión

La DIAN notificó indebidamente la liquidación de revisión, porque SERVIENTREGA no certificó la fecha en que la actora recibió el acto. En efecto, en la guía de notificación no aparece el nombre, la firma, ni la cédula del funcionario que entregó

el correo. Además, quien firmó la guía de recibido, a nombre de la actora, no tiene ningún vínculo con ella.

Por lo anterior, la DIAN violó el artículo 565 parágrafo 1 del Estatuto Tributario, que prevé que la notificación por correo debe hacerse mediante entrega de la copia del acto al contribuyente. Además, conforme con la sentencia C-096 de 2001, la notificación debe ser efectiva y según los artículos 1 y 2 del Decreto 1350 de 2002, reglamentario del artículo 566 del Estatuto Tributario, para realizar la notificación se debe enviar copia del acto a la dirección informada por el contribuyente y la oficina de correos debe certificar la fecha de recibo del acto notificado.

La falta de los anteriores requisitos implica que no existe certeza de la entrega del acto que se notifica por correo. En consecuencia, la verdadera notificación se llevó a cabo por conducta concluyente el 17 de octubre de 2008, fecha de interposición del recurso de reconsideración.

4. Silencio administrativo positivo por extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión y firmeza de la declaración tributaria

Conforme con el artículo 710 del Estatuto Tributario, la DIAN tenía plazo para notificar la liquidación oficial de revisión hasta el 28 de agosto de 2008, pues, la fecha para dar respuesta al requerimiento especial venció el 28 de febrero de 2008.

Como la notificación de la liquidación de revisión se surtió por conducta concluyente el 17 de octubre de 2008, se configuró el silencio administrativo positivo y la declaración de renta adquirió firmeza.

5. Silencio administrativo positivo y firmeza de la liquidación privada con beneficio de auditoría por extemporaneidad del emplazamiento para corregir

Conforme con el artículo 689-1 inciso 4 del Estatuto Tributario, la DIAN puede investigar las pérdidas fiscales únicamente para establecer la procedencia de su compensación en periodos posteriores y no para modificar una declaración en firme. Así lo establecen el Concepto DIAN de 19 de julio de 2006, y la jurisprudencia¹¹.

En la declaración de renta del año gravable 2004, presentada el 15 de abril de 2005, la actora se acogió al beneficio de auditoría de 6 meses establecido en el artículo 689-1 numeral 3 del Estatuto Tributario. Para impedir la firmeza de la declaración y levantar el beneficio, la DIAN debió notificar el emplazamiento para corregir antes del 15 de octubre de 2005. Sin embargo, este acto se notificó el 12 de abril de 2007, por lo que se configuró el silencio administrativo positivo y la firmeza de la declaración de renta.

6. Violación del debido proceso e ineficacia del emplazamiento para corregir por inexistencia del indicio de inexactitud

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de 10 de febrero de 2003, exp. 12949, de 6 de octubre de 2005, exp. 14773 y de 14 de agosto de 2008, exp. 16213.

La DIAN trató de probar el indicio de inexactitud con posterioridad a la notificación del emplazamiento para corregir, con las inspecciones tributaria y contable que realizó en una sola visita a las oficinas de la actora. Por lo anterior, violó el artículo 685 del Estatuto Tributario, que exige la existencia y conocimiento pleno de los indicios de inexactitud al momento de proferir el emplazamiento para corregir. En consecuencia, el emplazamiento para corregir es ineficaz.

7. Silencio administrativo positivo y firmeza de la declaración de renta por la notificación extemporánea del requerimiento especial

Al ser ineficaz el emplazamiento para corregir, no suspendió el término para notificar el requerimiento especial conforme con el artículo 706 inciso final del Estatuto Tributario.

De otra parte, las inspecciones tributaria y contable solicitadas por la actora solo duraron un día, por lo que la suspensión de términos del artículo 706 inciso 3 del Estatuto Tributario fue de un solo día. Por lo tanto, si la solicitud de devolución se presentó el 2 de noviembre de 2005, el plazo para notificar el requerimiento especial venció el 3 de noviembre de 2007.

Como la notificación del requerimiento especial se produjo el 28 de noviembre de 2007, es extemporánea, y la declaración de renta quedó en firme por la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

8. Improcedencia de la adición de ingresos no operacionales por \$6.403.818.400 por el aporte en especie

Antes de la fusión por absorción, H.G.I. S.A. sociedad absorbida por la actora, hizo un aporte en especie a LA ROSAURA S.A. El aporte consistió en la entrega de un terreno por valor comercial de \$6.703.818.400 y, a cambio, H.G.I. recibió acciones de LA ROSAURA S.A por el mismo valor comercial. Es decir, se estableció el equilibrio en la ecuación de la transacción en especie, que no genera renta o pérdida fiscal para ninguna de las sociedades, de conformidad con los artículos 29, 79 y 106 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 29 del E.T., el valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega. La misma regla se aplica para establecer el valor de los costos y gastos en especie (artículos 76 y 106 del E.T., respectivamente).

Así, lo importante en la determinación de los ingresos, costos y gastos en especie es la determinación del valor comercial de las especies en el momento de la entrega. Si en ese momento el valor comercial de la especie que se entrega es igual al valor comercial de la especie que se recibe, no hay renta ni pérdida fiscal, que es lo que ocurre en este caso, pues el valor comercial del terreno aportado y el de las acciones fue de \$6.703.818.400, por lo que se presentó una renta o pérdida fiscal de \$0.

El valor comercial de las especies fue acordado por las asambleas de accionistas de H.G.I. S.A. y LA ROSAURA S.A. de conformidad con los artículos 132 a 135 y 398 del Código de Comercio.

Por lo anterior, así como hubo una valorización de las acciones en el momento en que fueron recibidas por H.G.I. S.A., que no tiene efectos fiscales, pues el valor comercial de las acciones es superior a su valor nominal, también hubo una valorización del terreno entregado, que tampoco tiene efectos fiscales, porque el costo fiscal es distinto al valor comercial de este.

La valorización de las acciones al momento de ser recibidas por H.G.I. S.A. se explica de la siguiente manera:

Valor nominal de las acciones recibidas		Valor comercial de las acciones recibidas		Valorización de las acciones recibidas
\$42.933.000	Menos	\$6.703.818.400	igual	\$6.660.885.400

La valorización del terreno al momento de ser entregado a La Rosaura S.A. se explica así:

Costo fiscal del terreno		Valor comercial del terreno		Valorización del terreno
\$300.000.000	Menos	\$6.703.818.400	igual	\$6.400.818.400

El registro contable de la utilidad por \$6.403.818.400 que hizo H.G.I. S.A. cuando se realizó el aporte no tiene incidencia tributaria sino contable, porque para efectos

contables no se comparan los valores comerciales de las especies entregadas y de las recibidas a cambio. Tales valores sí se tienen en cuenta en las normas del impuesto de renta para la determinación de los ingresos, costos y gastos en especie.

Por lo anterior, no es correcta la apreciación de la DIAN en el sentido de que se produjo un ingreso de \$6.403.818.400, porque esta cifra no tiene existencia fiscal. Lo anterior, con fundamento en el Concepto DIAN 032965 de 28 de mayo de 2004, al cual se acogió la actora, en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y que la DIAN desconoció.

9. Rechazo de deducciones por \$6.583.886.000 por la eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión de la actora

La DIAN sostiene que no son procedentes las deducciones por eliminación de cuentas en común en los procesos de fusión porque no corresponden a pérdidas de activos usados en la actividad productora de renta (artículo 148 E.T.) ni a pérdidas en la enajenación de activos (artículo 149 E.T.), pues el traspaso accionario en la fusión no implica enajenación de acuerdo con el artículo 14-1 del Estatuto Tributario. Además, porque tampoco se cumplen los requisitos de los artículos 104, 105 y 107 del citado estatuto.

No obstante, los gastos por eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión de las sociedades no son pérdidas sino gastos normales que ocurren en estos procesos. En virtud del principio de equidad, así como hay ingresos gravables en la eliminación de cuentas en común, los gastos que arrojen dichos procesos son deducibles. Por lo tanto, las normas que regulan estas deducciones, no son las

especiales sobre pérdidas ordinarias u ocasionales, sino las generales sobre deducciones, esto es, los artículos 104, 105, 106 y 107 del Estatuto Tributario.

El proceso de fusión implica la depuración y eliminación de las cuentas comunes existentes entre las sociedades absorbidas y la absorbente. La sociedad absorbente asume las obligaciones tributarias de las sociedades absorbidas, según los artículos 14-1 y 428-2 del Estatuto Tributario.

La eliminación de cuentas comunes es una garantía de la transparencia del proceso de fusión y, por la técnica contable, los mayores y menores valores que surjan en este proceso, necesariamente afectan los resultados. Por tanto, no pueden tratarse como capitalizaciones o descapitalizaciones en el patrimonio, como lo sugiere la DIAN.

Como resultado de la eliminación de las cuentas en común en el proceso de fusión que la actora llevó a cabo con H.G.I. S.A. y RADO S.A., se presentó una pérdida de \$6.583.886.000 que fue llevada como deducción en la declaración de renta del año gravable 2004, por tratarse de un gasto necesario en la actividad productora de renta.

Dichos gastos son expensas realizadas por el principio de causación (artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario). Además, son gastos en especie (artículo 106 E.T.), porque la sociedad absorbente recibe bienes, derechos y obligaciones y entrega a cambio, patrimonio y acciones y aportes, por efecto del intercambio necesario en los procesos de fusión.

Asimismo, son expensas necesarias porque si no se eliminan las cuentas en común la fusión no se puede realizar, pues tal eliminación es indispensable para depurar el balance consolidado de la absorbente. Igualmente, son producto de la actividad comercial de las sociedades que intervienen en el proceso de fusión, son realizadas en el año en que se materializa la fusión y se realizan en desarrollo de la actividad productora de renta.

Igualmente, tales expensas tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta porque la fusión se realiza con el fin de cumplir con el objeto social de la absorbente y son proporcionadas porque de no efectuarse la eliminación de cuentas comunes se deterioran los estados financieros y la situación tributaria de la absorbente.

10. Sanción por inexactitud sobre la pérdida líquida rechazada por \$7.273.114.000 y sobre la adición de ingresos por \$6.403.818.400 y principio de favorabilidad

Existe diferencia de criterio en la adición de ingresos porque la DIAN no desvirtuó la equivalencia del valor comercial de las acciones recibidas por H.G.I. S.A. a cambio del inmueble que entregó a LA ROSAURA S.A. Dicho valor (\$6.403.818.000) no tiene existencia fiscal y, por ende, no es un ingreso no operacional, como se demostró en el cargo 8.

En cuanto al rechazo de las deducciones por eliminación de cuentas en común, se demostró que el criterio para aceptar dichas deducciones es el general de las expensas necesarias de los artículos 104, 105, 106 y 107 del Estatuto Tributario, tratadas como deducciones y gastos contables, diferente al criterio de la DIAN que argumenta que tales eliminaciones son disminuciones del patrimonio.

Eventualmente procedería aplicar la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T., por lo que dicha sanción sería de cero, pues no hubo mayor valor a pagar ni menor saldo a favor por impuestos. Ello, porque la disminución de las pérdidas fiscales solo ocasionó que la pérdida líquida ordinaria se redujera a \$602.488.000, pues se mantuvieron el impuesto a cargo y el saldo a favor antes de la sanción.

En cuanto a la adición de ingresos por \$6.403.818.400 se demostró plenamente que las normas aplicables son los artículos 29, 79 y 106 del Estatuto Tributario, referentes a ingresos, costos y gastos en especie y que en la operación que generó la adición de ingresos, la actora se acogió al Concepto DIAN 32965 de 2004, por lo cual las autoridades no desvirtuaron la equivalencia de los valores comerciales de las acciones recibidas a cambio del terreno entregado. Además, la actora declaró correctamente los ingresos brutos no operacionales por \$5.182.920.000 porque la suma adicionada por la DIAN no tiene existencia fiscal.

En virtud del principio de favorabilidad, es aplicable el artículo 647 del E.T y no el artículo 647-1 del mismo estatuto, porque existe un mismo hecho sancionable, esto es, la adición de ingresos brutos y el rechazo de deducciones, lo que ocasionó la disminución de las pérdidas líquidas.

En efecto, como la sentencia C-910/10 definió que la sanción por inexactitud del artículo 647-1 del Estatuto Tributario es una sanción que depende de la del artículo 647 del mismo estatuto, por aplicación del principio de favorabilidad tributaria se aplica la menor sanción, es decir, la del artículo 647 del Estatuto Tributario, que es de \$0 y no la del artículo 647-1, que es de \$7.273.114.000.

Así, en virtud del principio de favorabilidad, no hay lugar a la sanción por inexactitud por disminución de pérdidas fiscales.

11. Indebida vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios por ausencia de título ejecutivo e inexistencia de fundamentos legales

Los deudores solidarios, esto es, Salamanca Oleaginosas S.A. y Galicia Inversiones S.A. y los subsidiarios, es decir, los miembros de la junta directiva de la actora, fueron vinculados mediante comunicación del requerimiento especial. Conforme con el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, estos solo pueden vincularse con la notificación del mandamiento de pago, pues los títulos ejecutivos contra el deudor principal, lo son contra los deudores solidarios y subsidiarios.

Además, el deudor subsidiario solo responde ante el incumplimiento de los deberes formales del deudor principal, conforme con los artículos 571, 572, 573 y 798 del Estatuto Tributario. En el proceso de determinación del impuesto, la DIAN no cuestionó el incumplimiento de tales deberes, sino que centró el debate en aspectos sustanciales: la adición de los ingresos generados en el aporte en especie y el carácter de deducible de los gastos normales en el proceso de fusión de la actora.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹²:

1. Notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración

¹² Folios 811 a 844 c.p.

La citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 15 septiembre de 2009. A partir de esa fecha, no del día siguiente, como lo entiende la actora, se cuentan los 10 días para que el administrado comparezca a notificarse personalmente del mencionado acto, como lo señala el artículo 565 del Estatuto Tributario y lo ha entendido el Consejo de Estado¹³.

Teniendo en cuenta que la actora no compareció a notificarse de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, dentro del término legal, que corrió entre el 15 y el 28 de septiembre de 2009, la DIAN notificó dicha decisión por edicto fijado el 29 de septiembre de 2009 y desfijado el 13 de octubre del mismo año, como lo señala el artículo 565 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no es cierto que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión se notificó por conducta concluyente el 13 de noviembre de 2009, como lo alega la actora.

2. Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se hizo en debida forma y fue oportuna, pues el recurso se interpuso el 17 de octubre de 2008, por lo que la DIAN tenía hasta el 17 de octubre de 2009 para notificar la decisión.

¹³ Sentencias de 3 de diciembre de 2009, exp. 16936; exp. 17111; 17079 y de 4 de marzo de 2010, exp. 16557.

Como la decisión del recurso se notificó por edicto el 13 de octubre de 2009, no se configuró el silencio administrativo positivo.

3. Notificación de la liquidación oficial de revisión

La DIAN notificó, por correo certificado, la liquidación de revisión a la dirección informada por el contribuyente, como lo demuestra la guía 1001681965 de 20 de agosto de 2008. Los artículos 564 y 565 del Estatuto Tributario no establecen como requisito que la guía de correo deba identificar plenamente al empleado que realiza la notificación. Tampoco, que la entrega del acto se haga personalmente al representante legal o que se constate que quien recibe el acto sea un empleado de la actora o se encuentre en la nómina de esta.

La entrega efectiva del acto notificado por correo, establecida por la sentencia C-096/01 no se aplica en este caso, como erradamente lo considera la demandante, pues lo establecido en esa sentencia, es en relación con el artículo 566 del Estatuto Tributario y no con el artículo 565 de dicho estatuto.

4. Silencio administrativo positivo por extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión

No se configura el silencio administrativo positivo por la presunta extemporaneidad de la liquidación de revisión, pues en materia tributaria esta figura solo está

consagrada frente al recurso de reconsideración y a la respuesta a la revocatoria directa, conforme con los artículos 734, 738-1 y 28 del Decreto 1372 de 1992.

Tampoco se configura la extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión conforme con el artículo 710 del E.T., pues el término para notificar dicho acto vencía el 28 de agosto de 2008 y el acto se notificó el 20 de agosto del mismo año.

5. Silencio administrativo positivo y firmeza de la liquidación privada con beneficio de auditoría por extemporaneidad del emplazamiento para corregir

Por las razones expuestas en el cargo anterior, la extemporaneidad en el emplazamiento para corregir no genera silencio administrativo positivo.

El artículo 689-1 parágrafo 3 del Estatuto Tributario establece que las declaraciones que se acogen al beneficio de auditoría adquieren firmeza cuando no se notifica el emplazamiento para corregir dentro del término establecido en el mencionado artículo. La norma también establece que cuando esas declaraciones arrojan una pérdida fiscal, la DIAN puede ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la pérdida en años posteriores, aun cuando haya transcurrido el periodo de firmeza de la declaración.

Por lo anterior, no asiste razón a la demandante en el sentido de que el requerimiento especial fue extemporáneo porque se mantuvo el beneficio de auditoría, comoquiera que el emplazamiento para corregir no se notificó dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración de renta con dicho beneficio.

6. Ineficacia del emplazamiento para corregir por inexistencia de indicios de inexactitud

Cuando la DIAN envió a la actora el emplazamiento para corregir tenía indicios de inexactitud en la declaración de renta presentada por ella por el año gravable 2004. Lo anterior, porque contaba con soportes allegados no solo por la demandante, sino por La Rosaura S.A., como balances, auxiliares, anexos, soportes, escrituras, el acuerdo de fusión y el aporte social, venta de inmuebles, registros contables y notas de contabilidad, entre otros documentos.

Por esa razón, en el requerimiento ordinario enviado a la actora antes del emplazamiento para corregir, la DIAN le solicitó justificar por qué no declaró el ingreso por \$6.403.818.400 que aparecía en sus registros contables. Así mismo, a través de cruces de información concluyó que la declaración de renta presentaba inexactitudes.

7. Silencio administrativo positivo porque el requerimiento especial se notificó después de 2 años de presentada la solicitud de devolución

Por lo expuesto en el punto 4, es improcedente alegar el silencio administrativo positivo frente a la presunta extemporaneidad del requerimiento especial. De otra parte, la solicitud de devolución del saldo a favor por \$75.071.000 se presentó el 2 de noviembre de 2005, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial vencía, en principio, el 2 de noviembre de 2007.

Como el emplazamiento para corregir fue proferido válidamente, conforme con el punto anterior, el término de firmeza se suspendió por un mes, de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁴. Es decir, el término para notificar el requerimiento especial se extendió hasta el 2 de diciembre del mismo año.

Comoquiera que el requerimiento especial se notificó el 26 de noviembre de 2007, esto es, dentro del término del artículo 705 del Estatuto Tributario, la declaración de renta no quedó en firme.

8. Adición de ingresos no operacionales por \$6.403.818.400 por el aporte en especie

H.G.I. S.A. adquirió un lote por \$300.000.000 ubicado en Palmaseca, municipio de Palmira. Dicho predio fue aportado a LA ROSAURA S.A. y a cambio, H.G.I. S.A. recibió acciones por \$6.703.818.400. Es decir, que se presentó una utilidad de \$6.403.818.400 que no fue declarada.

Según la nota de contabilidad NC-00320 de 20 de diciembre de 2004, las acciones recibidas por H.G.I. S.A. fueron registradas en el rubro de inversiones por \$6.703.818.400, y se registró una utilidad de \$6.403.818.400, producto de la enajenación del predio.

¹⁴ Sentencias de 12 de febrero de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16696; de 26 de marzo de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16727; de 12 de octubre de 2001, C.P. Ligia López Díaz, exp. 12254.

Una vez perfeccionado el acuerdo de fusión entre H.G.I., RADO S.A. y la actora, esta, en calidad de absorbente, consolidó los estados financieros y asumió las obligaciones de las sociedades absorbidas, de conformidad con el artículo 172 del Código de Comercio.

Por esa razón, de acuerdo con los artículos 26, 27 y 90 del Estatuto Tributario, en la declaración de renta del año gravable 2004, la demandante debió declarar ingresos por \$6.403.818.400 que H.G.I. S.A. había registrado como utilidad en su contabilidad.

De otro lado, la actora alega la falta de publicación de los oficios 61450 de 6 de septiembre de 2005 y 73293 de 27 de octubre de 2004, que sirvieron de sustento a la DIAN, a través de los cuales se cambió la posición establecida por esta en el concepto 32965 de 28 de mayo de 2004 al que se acogió la demandante y que fue debidamente publicado. No obstante, a través de los oficios en mención, la DIAN no cambió la posición de la entidad establecida en el mencionado concepto, sino que la aclaró.

9. Deducciones por \$6.583.886.000 por la eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión

En el proceso de fusión se originaron pérdidas por \$6.583.886.000 por eliminación de cuentas comunes que la actora declaró como deducciones por ser expensas necesarias en la fusión.

En el acta de inspección tributaria se señaló que las cuentas en común hacen referencia a las cuentas que, antes de la fusión, tenía registradas la sociedad absorbente con las absorbidas. En el proceso de fusión, la actora registró cuentas de balance de naturaleza débito (inversiones, cuentas por cobrar) contra las cuentas de resultado – ingresos y registró las cuentas de balance de naturaleza crédito (pasivos, capital) contra cuentas de resultado – gastos.

En el acta de inspección tributaria se advierte que en la contabilidad de las sociedades H.G.I S.A y RADO S.A. el valor de las inversiones (acciones) respecto de la sociedad absorbente no es coincidente, a pesar de ser cuentas comunes. En todo caso, de haberse presentado tales diferencias, estas deben afectar el patrimonio neto y no las cuentas de resultado de la absorbente, como es el procedimiento utilizado por las sociedades fusionadas.

Al cancelar las supuestas pérdidas por eliminación de cuentas en común de las sociedades fusionadas con las cuentas de resultado se arroja fiscalmente una pérdida neta de \$6.583.886.000 que la actora llevó a su denuncia rentístico. No obstante, tributariamente la fusión no se considera enajenación conforme con el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, por lo que no son pérdidas ocasionadas por el exceso de gastos en la actividad generadora de renta, ni corresponden a una pérdida de capital en los bienes usados en dicha actividad, ocurridos por fuerza mayor, que son pérdidas deducibles en el impuesto sobre la renta.

Las pérdidas por eliminación de cuentas en común no reúnen los requisitos generales para las deducciones a que se refieren los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario ya que las diferencias en los registros contables en las sociedades fusionadas no representan gastos y no pueden ser reconocidas como tales en la contabilidad.

10. Sanción por inexactitud sobre la pérdida líquida rechazada por \$7.273.114.000 y sobre la adición de ingresos por el aporte en especie

Por lo expuesto en los puntos anteriores, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, por cuanto procede la adición de ingresos no operacionales por el aporte en especie por \$6.403.818.4000 y el desconocimiento de deducciones por \$6.583.886.000 cuyo origen fue la eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión.

No se aplica el principio de favorabilidad puesto que la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario es diferente a la del artículo 647-1 del E.T., dado que la primera procede, entre otros eventos, por la adición de ingresos e inclusión de deducciones no autorizada fiscalmente, mientras que la segunda se aplica por disminución de pérdidas fiscales como consecuencia de la determinación oficial de un menor valor de la pérdida fiscal que puede estar sujeta a futura compensación, que es lo que sucede en este caso.

11. Indebida vinculación de deudores solidarios y deudores subsidiarios, por ausencia de título ejecutivo e inexistencia de fundamentos legales

El Concepto DIAN 46592 de 21 de julio de 2007 dispuso que durante el proceso de determinación tributaria se deben comunicar a los deudores solidarios y subsidiarios los distintos actos proferidos contra el deudor principal, con el fin de que los conozcan, puedan ejercer el derecho de defensa y se pueda hacer válidamente su vinculación en el proceso administrativo de cobro, como lo estableció la sentencia C-1201/01. Por lo anterior, la DIAN actuó correctamente al comunicar dichos actos a

los deudores solidarios (Salamanca Oleaginosas S.A. y Galicia Inversiones S.A.) y subsidiarios (miembros de la junta directiva de la actora).

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones¹⁵:

1. Violación del debido proceso en la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia¹⁶, los 10 días para notificar personalmente los actos que resuelven recursos, se cuentan a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no del día siguiente, como equivocadamente lo considera la demandante.

La citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 15 de septiembre de 2009, por lo que el término de 10 días para que el contribuyente compareciera a notificarse personalmente del citado acto empezó a correr desde esa fecha y venció el 28 de

¹⁵ Folios 926 a 956 c.p.

¹⁶ Sentencia de 3 de marzo de 2011, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, exp. 17087.

septiembre de 2009. Por consiguiente, la notificación por edicto, fijado el 29 de septiembre y desfijado el 13 de octubre de 2009 se ajustó a la ley.

2. Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

El recurso de reconsideración fue interpuesto el 17 de octubre de 2008. Por lo anterior, la DIAN tenía plazo para notificarlo hasta el 17 de octubre de 2009. Como el acto que resolvió dicho recurso se notificó por edicto el 13 de octubre de 2009, el silencio administrativo positivo no se configuró.

3. Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión

La liquidación oficial de revisión se notificó por correo el 22 de agosto de 2008, según la guía de Servientrega, puesto que la casilla “*recibí a conformidad*” tiene la firma y sello de quien recibe, con lo que se garantizó el principio de publicidad.

Frente al argumento de que quien firmó la guía no tiene ninguna vinculación con la actora, en sentencia de 13 de septiembre de 2012 la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que esa circunstancia no corresponde a ninguno de los presupuestos que el artículo 565 del Estatuto Tributario previó para practicar la notificación por correo, pues el legislador no exigió que la entrega se deba hacer directamente al contribuyente¹⁷.

¹⁷ Exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Además, dicho acto fue proferido dentro de los 6 meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, como lo establece el artículo 710 del Estatuto Tributario.

4. Silencio administrativo positivo y firmeza de la liquidación privada por el beneficio de auditoría, por extemporaneidad del emplazamiento para corregir

El silencio administrativo positivo solo opera para casos taxativos como el señalado en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, por lo que no es procedente alegarlo frente a la presunta extemporaneidad del emplazamiento para corregir.

De otro lado, el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario no se aplica a las declaraciones de renta presentadas con pérdidas fiscales, toda vez que en ese evento se aplica el término de firmeza de 5 años, conforme con el artículo 147 del mismo estatuto. Por consiguiente, como la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2004 tiene una pérdida fiscal no se encuentra amparada por el término de firmeza de 6 meses del beneficio de auditoría.

El 15 abril de 2005, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2004. Como el término de firmeza de las declaraciones que presentan pérdida fiscal es de 5 años y este corrió hasta el 15 de abril de 2010, la notificación del emplazamiento para corregir, llevada a cabo el 12 de abril de 2007, es oportuna.

5. Ineficacia del emplazamiento para corregir por inexistencia del indicio de inexactitud

Conforme con el artículo 685 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia¹⁸, el hecho de expedir un emplazamiento para corregir no significa que los hechos constitutivos del indicio deban estar probados, ya que para esa demostración y para garantizar el derecho de defensa el contribuyente tiene la vía administrativa, tendiente a controvertir los hechos que imputa la Administración.

El emplazamiento para corregir proferido a la actora contiene las glosas y argumentos que indican presuntivamente la modificación de la declaración presentada por la actora, con base en los documentos aportados por ella en el auto de verificación.

6. Silencio administrativo positivo porque el requerimiento especial fue notificado después de los 2 años de presentada la solicitud

No es procedente el silencio administrativo positivo pues este opera para casos taxativos señalados en la ley, como el de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Conforme con el artículo 705 del Estatuto Tributario, la notificación del requerimiento especial debe hacerse dentro de los 2 años siguientes a fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

¹⁸ Sentencia de 29 de abril de 2010, exp. 16886, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor de \$75.071.000 fue presentada el 2 de noviembre de 2005, por lo que el término para notificar el requerimiento especial vencía, en principio, el 2 de noviembre de 2007. No obstante, el emplazamiento para corregir notificado el 12 de abril de 2007, suspendió dicho término por un mes, es decir, hasta el 2 de diciembre de ese año. Por lo anterior, la notificación del requerimiento efectuada el 28 de noviembre de 2007 es oportuna.

7. Adición de ingresos no operacionales por \$6.403.818.400 por el aporte en especie

La Rosaura S.A. emitió acciones por \$6.703.816.218 a favor H.G.I. S.A. como contraprestación por el aporte de un lote de terreno avaluado por el mismo valor y que contablemente estaba registrado por H.G.I en \$300.000.000.

La operación fue registrada contablemente por H.G.I. S.A. de la siguiente manera:

NOTA DE CONTABILIDAD No. NC-00320 DEL 24/12/2014			
Cuenta	Descripción	Débitos	Créditos
120530	Acciones – Construcción	6.703.818.400	
424504	Utilidad en venta de p y p – Terreno		6.403.818.400
150410			300.000.000

La utilidad de \$6.403.818.400 registrada en el balance de comprobación de saldos (cuenta 424504 – utilidad en venta de propiedad planta y equipo – terrenos) fue restada en la conciliación contable y, por ende, no está reflejada en el denuncia rentístico del año gravable 2004.

Contrario a lo sostenido por la actora, la transacción efectuada entre H.G.I. S.A. y La Rosaura S.A. si generó un ingreso y produjo un incremento en el patrimonio de H.G.I. S.A., pues el costo fiscal del predio era de \$300.000.000, y al ser aportado recibió acciones de La Rosaura S.A. por \$6.703.818.400, es decir, que generó un ingreso no operacional por \$6.403.818.400.

Comoquiera que por el proceso de fusión entre las sociedades las cuentas de ingresos registradas en H.G.I. S.A. pasaron a ser parte de la actora, esta debió reportar ese ingreso en la declaración de renta del año gravable 2004.

8. Deducción de \$6.583.886.000 por la eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión

En el caso, la actora no demostró, con soportes, la contabilización de las cuentas del gasto y del ingreso, pues para el reconocimiento de la deducción no basta con allegar los libros contables que reflejan tales gastos sino demostrar su realidad, por cuanto la fusión afecta el patrimonio neto, no las cuentas de resultado. Es decir, que no se cumple el requisito de realización, y por ende, no corresponde a una expensa necesaria, ni proporcional con el objeto social.

9. Sanción por inexactitud sobre pérdida líquida rechazada por \$7.273.000.000 y sobre la adición de ingresos por el aporte en especie

La sanción por inexactitud se aplica entre otros eventos, por la omisión de ingresos e inclusión de deducciones inexistentes, que es lo que se presenta en este caso. No obstante lo anterior, en los actos demandados no se observa que resulte un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, lo que permite, en principio, concluir la inexistencia de la sanción por inexactitud.

Sin embargo, como en la declaración de renta la actora incluyó pérdidas fiscales, hizo uso de un beneficio al que no tenía derecho. Por ende, conforme con el artículo 647-1 del Estatuto Tributario es acreedora a la sanción por inexactitud.

La base de la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genere sobre ella, a la tarifa vigente para el año en que se determinó y declaró la pérdida.

Es decir, los \$12.987.704.400 de disminución de la pérdida líquida, correspondientes a la adición de ingresos por \$6.403.818.400 y al rechazo de otras deducciones por \$6.583.886.000, es la base para el cálculo del impuesto teórico a la tarifa general del impuesto de renta del 35% vigente para la época de los hechos, lo que arroja un impuesto de \$4.545.696.000, que al aplicarle el 160% de la sanción por inexactitud da un total de \$7.273.114.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló por los siguientes motivos¹⁹:

1. Violación del debido proceso por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

Si los 10 días de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario se contaran a partir de la fecha de recibo de la citación, el término de notificación sería en horas y no en días. Según el Código de Régimen Político y Municipal el término en días implica que se cuente el día completo. Por tanto, los 10 días para la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de oficial de revisión se cuentan desde el día siguiente al de recibo de la citación, esto es, desde el 16 de septiembre de 2009.

Por lo tanto, la DIAN tenía hasta el 29 de septiembre del mismo año para notificar personalmente a la actora la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y no hasta el 28 de septiembre de ese año, como erradamente lo entienden la demandada y el Tribunal.

En consecuencia, la fijación del edicto que se hizo el 28 de septiembre de 2009 es ilegal, por cuanto pretermitió el término de notificación personal y, por ende, la notificación se tiene por no practicada.

¹⁹ FI. 957 a 1036 c.p.

Por consiguiente, la actora se notificó por conducta concluyente el 13 de noviembre de 2009, fecha en que la DIAN hizo entrega efectiva del acto.

2. Silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración

La actora interpuso el recurso de reconsideración el 17 de octubre de 2008, por lo que este debió ser resuelto por la DIAN antes del 17 de octubre de 2009. No obstante, la actora se notificó por conducta concluyente del mencionado acto el 13 de noviembre de 2009, esto es, 1 año y 27 días después de interpuesto el recurso, por lo que configuró el silencio administrativo positivo respecto a la decisión del recurso.

3. Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión

El Tribunal asume que la liquidación oficial de revisión se notificó el 20 de agosto de 2008, lo cual no es cierto, porque quien firmó el recibido en la guía de entrega no es empleado, dependiente o representante legal de la actora. Además, la notificación por correo implica la entrega efectiva del acto, según la sentencia C-096/01 y exige certificar la fecha de recibo, lo que no se hizo, pues en la guía no aparece el nombre, la firma y el número de cédula de quien realizó la notificación.

En consecuencia, la notificación de la liquidación de revisión se surtió solo con la introducción al correo, por lo cual se tiene por no practicada.

Por lo anterior, la actora se entiende notificada de la liquidación de revisión el 17 de octubre de 2008, fecha en que interpuso el recurso de reconsideración contra dicho acto.

4. Silencio administrativo positivo por extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión

Conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, el 28 de febrero de 2008 se vencieron los tres meses para dar respuesta al requerimiento especial. Según el artículo 710 del mismo estatuto, a partir de esa fecha, la DIAN tenía 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión, es decir, hasta el 28 de agosto de 2008.

Como la notificación de ese acto se llevó a cabo por conducta concluyente el 17 de octubre del mismo año, se presentó una extemporaneidad de 7 meses y 20 días en la notificación de la liquidación de revisión, por lo que se configuró el silencio administrativo positivo que dio lugar a la firmeza de la declaración privada.

5. Silencio administrativo positivo y firmeza de la liquidación privada con beneficio de auditoría por extemporaneidad del emplazamiento para corregir

Contrario a lo sostenido por el Tribunal, se configuró el silencio administrativo positivo por cuanto el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo establece que solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva. Tal es el caso del beneficio

de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, que establece que la liquidación privada adquiere firmeza si dentro del término allí establecido no se notifica el emplazamiento para corregir.

No es acertada la interpretación del Tribunal en el sentido de que el beneficio de auditoría no se aplica a las declaraciones de renta y sus correcciones que determinen o compensen pérdidas porque para estas se aplica el término de firmeza de 5 años, según el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Ello, porque el artículo 689-1 del Estatuto Tributario no distingue si la declaración presentada con beneficio de auditoría determina o compensa pérdidas fiscales, ni prohíbe la aplicación del beneficio para esos casos. Lo que dicho artículo establece es la facultad de fiscalización de la DIAN, aun después de ocurrido el término de firmeza de la declaración, pero para determinar la procedencia o improcedencia de las pérdidas fiscales para efectos de su compensación en años posteriores.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario es norma especial, por lo cual el término de firmeza de la declaración con beneficio de auditoría prevalece sobre el término de firmeza de las declaraciones establecido en los artículos 147 inciso final y 714 del Estatuto Tributario.

Además, el beneficio de auditoría no fue levantado en los términos del artículo 689-1 parágrafo 3 inciso 3 del Estatuto Tributario, pues la DIAN no notificó el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta por el año gravable 2004, esto es, antes del 15 de octubre de 2005, teniendo en cuenta que la declaración se presentó el 15 de abril del mismo año.

En efecto, como el emplazamiento para corregir se notificó el 12 de abril de 2007, la notificación es extemporánea por lo que se configuró el silencio administrativo positivo y en consecuencia, la declaración de renta adquirió firmeza.

6. Ineficacia del emplazamiento para corregir y violación del debido proceso por inexistencia del indicio de inexactitud

Conforme con el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, el indicio de inexactitud de la declaración de renta debe ser probado. Sin embargo, en este caso el indicio no se probó porque con las respuestas al requerimiento ordinario y el auto de verificación o cruce no podía establecerse la omisión de ingresos o la inclusión de deducciones inexistentes. Por ello, el emplazamiento para corregir es ineficaz.

7. Silencio administrativo positivo por la notificación extemporánea del requerimiento especial

Contrario a lo decidido por el *a quo*, el emplazamiento para corregir no suspendió, por un mes, el término para notificar el requerimiento especial, pues el emplazamiento fue ineficaz.

Por ende, se configuró el silencio administrativo positivo, porque el requerimiento especial no se notificó dentro del término de artículo 705 del Estatuto Tributario, esto es, dentro de los 2 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

En consecuencia, la declaración de renta presentada por el año gravable 2004 adquirió firmeza.

8. Adición de ingresos no operacionales por \$6.403.818.400 por el aporte en especie

El Tribunal desconoce que el valor de los ingresos, costos y gastos en especie se determina por el valor comercial de las especies al momento de la entrega, de conformidad con los artículos 29, 79 y 106 del Estatuto Tributario.

Para establecer el valor de los ingresos en especie debe aplicarse el artículo 29 del E.T. según el cual, el valor de los pagos o abonos en especie, que sean constitutivos de ingresos, se determinan por el valor comercial de las especies al momento de la entrega. Si en ese momento, el valor comercial de la especie que se entrega es igual al valor comercial de la especie que se recibe, no hay renta ni pérdida fiscal, que es lo que ocurre en el presente caso, pues el valor comercial del terreno aportado es de \$6.703.818.400 y el de las acciones es igual, por lo que se presentó una renta o pérdida fiscal de \$0.

9. Rechazo de deducciones por \$6.583.886.000 por la eliminación de cuentas comunes en el proceso de fusión

El Tribunal desconoce que la contabilidad es prueba a favor del contribuyente, conforme con los artículos 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario. Además, no fue objetada por la DIAN, pues habría impuesto la sanción por libros de contabilidad de los artículos 654 y 655 del citado estatuto.

Los libros de contabilidad llevados en debida forma demuestran la realización del gasto generado por la fusión de sociedades. Ese gasto es el resultado de eliminar cuentas comunes que afectan los resultados tributarios y contables de la sociedad, porque se afectan cuentas de patrimonio.

Como se sostuvo en la demanda, los gastos por eliminación de cuentas en común son expensas necesarias y proporcionadas pues, de lo contrario, no se podría hacer la fusión. Además, son expensas realizadas por el principio de causación, según los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Igualmente, son proporcionadas porque de no efectuarse dicho proceso, se afectan los estados financieros y la situación tributaria de la absorbente.

En consecuencia, es procedente la deducción por \$6.583.886.000 por eliminación de cuentas en común en el proceso de fusión.

10. Sanción por inexactitud por \$7.273.114.000

La sentencia desconoce que existe diferencia de criterio y que se aplica el principio de favorabilidad. Ello, porque es cuestión de criterio determinar si el aporte en especie genera o no ingreso. También lo es determinar si, en el proceso de fusión de las sociedades, la eliminación de cuentas comunes afecta el patrimonio o los resultados y si es gasto deducible o una simple pérdida o descapitalización.

Igualmente, se reitera el argumento expuesto en la demanda en el sentido de que se aplica el principio de favorabilidad, por lo que la sanción debe ser \$0.

Por último, se reitera el cargo sobre la indebida vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios, pues el a quo no lo resolvió.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y la apelación²⁰:

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda²¹.

El **Ministerio Público** solicitó anular parcialmente los actos acusados por las siguientes razones²²:

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, los 10 días para notificar personalmente la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se cuentan desde el día de introducción al correo de la citación y no desde el día siguiente, como lo sostiene la actora. En consecuencia, la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión estuvo bien practicada.

²⁰ Fl. 1027 a 1074 c.p.

²¹ Fl. 1075-1079 c.p.

²² Fl. 1094 a 1099 c.p.

No asiste razón a la actora en cuanto considera que debe conocerse el nombre del empleado de SERVIENTREGA que entregó copia de la liquidación de revisión, pues el artículo 565 del E.T. no lo exige y tampoco la sentencia C-096/01.

No existe extemporaneidad del emplazamiento para corregir ni firmeza de la declaración de renta del año gravable 2004, pues, como lo decidió el Tribunal, cuando la declaración de renta con beneficio de auditoría arroja una pérdida fiscal, el término para notificar el emplazamiento para corregir es de cinco años, según el artículo 147 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 689-1 del mismo estatuto.

Por esa razón, la notificación del emplazamiento para corregir realizada el 12 de abril de 2007 fue oportuna, pues se efectuó dentro de los 5 años. También es oportuna y válida la notificación del requerimiento especial, puesto que se surtió dentro de los 2 años siguientes a la solicitud de devolución, teniendo en cuenta que este término fue suspendido por un mes por el emplazamiento para corregir.

Contrario a lo sostenido por la actora, para proferir el emplazamiento para corregir no se requiere que el indicio esté probado. Este se debe entender como sospecha o conjetura soportada en investigaciones, que se puede probar con posterioridad, como lo hizo la DIAN en los actos demandados.

No procede la adición de ingresos, puesto que es viable la equivalencia del valor comercial de las especies que hizo la actora, por lo que se generaron efectos

fiscales conforme con el Concepto DIAN 32965 de 2004, al que se acogió la demandante con base en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Conforme con el citado concepto, no procedía que la DIAN tomara el valor fiscal del terreno aportado y lo comparara con el valor comercial de las acciones recibidas a cambio, para tomar esa diferencia como ingreso efectivo.

Dicha comparación desconoce que se trata de un valor representado en acciones a cambio de un aporte para capitalizar una sociedad (artículo 29 del E.T) y no de un ingreso recibido en ejercicio de la actividad de la actora, equivalente a un pago efectivo o en especie en los términos del artículo 27 del Estatuto Tributario.

No es procedente la deducción de \$6.583.886.000, correspondiente a la eliminación de cuentas comunes en virtud del proceso de fusión, puesto que no se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud únicamente respecto del rechazo de las deducciones, puesto que la ley establece con claridad los requisitos para la procedencia de la deducción, los cuales no se cumplen en este caso. Asimismo, no existe interpretación que dé lugar a que exista diferencia de criterio entre las partes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos demandados que modificaron la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2004.

Los cargos se resuelven en el orden propuesto por la apelante, así:

1. Violación del debido proceso por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y silencio administrativo positivo

La actora sostiene que la DIAN violó el artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario, por cuanto notificó por edicto el acto que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión cuando aún corría el término para la notificación personal del mismo acto.

Por lo anterior, alega que el 13 de noviembre de 2009 se notificó de la decisión del recurso por conducta concluyente, pues en esa fecha la DIAN entregó el acto con la constancia de notificación por edicto. Así, cuando se notificó por conducta concluyente ya se había configurado el silencio administrativo positivo respecto al recurso, de acuerdo con los artículos 732 y 734 del E.T.

El artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.

[...]

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.** En este evento también procede la notificación electrónica.

[...]"

El acto que decide el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente y en caso de que no sea posible, debe notificarse por edicto. Para que se surta la notificación personal del acto, la Administración debe enviar por correo un aviso de citación al interesado, **para que dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción al correo de dicho aviso,** comparezca a las oficinas de la entidad a conocer la decisión. Si no comparece dentro de este término, el acto que resuelve el recurso debe notificarse por edicto.

El término de 10 para que el administrado comparezca a notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración **se cuenta a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación** y no de la del recibo de la citación, como lo entiende la demandante, pues no puede confundirse el aviso de citación con la notificación por correo.

Así lo ha precisado la Sala en los siguientes términos²³:

"[...] el envío del aviso de citación no puede entenderse como una notificación por correo. Es solo el medio que utiliza la Administración

²³ Sentencia de 4 de marzo de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16557.

para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso²⁴.

Además, la citación para notificación no es un acto administrativo. No crea, modifica ni extingue una situación jurídica. Por lo tanto, no hace parte de las decisiones que deben notificarse por correo, según el artículo 565 inciso primero del Estatuto Tributario²⁵.

En consecuencia, los diez (10) días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, deben contarse a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, como lo prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario²⁶. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora en aplicación del artículo 566 *ibidem*".

Por su parte, el artículo 732 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los

²⁴ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano y de 3 de diciembre del 2009, expedientes 17111 y 17041, con ponencia de los doctores Martha Teresa Briceño de Valencia y William Giraldo Giraldo, respectivamente.

²⁵ Que son los que se notifican en los términos del artículo 566 *ibidem*.

²⁶ En sentencia C-929 de 2005 la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “*contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación*” del artículo 565 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque con la introducción al correo del aviso de citación, no se entiende surtida la notificación personal, pues “*el aviso de citación [...], tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política*”.

recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.”

Y el artículo 734 del mismo estatuto dispone que si transcurrido el término señalado en el anterior artículo, el recurso no ha sido resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso corresponde a la Administración declararlo de oficio o a petición de parte.

En el presente asunto, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se interpuso el **17 de octubre de 2008**²⁷. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, la DIAN tenía un año para notificarlo, esto es, hasta el **17 de octubre de 2009**.

Con el fin de notificar personalmente la Resolución 900195 de 14 septiembre de 2009, que resolvió el mencionado recurso, el **15 de septiembre de 2009**, la DIAN envió a la actora el aviso de citación²⁸. En consecuencia, el término de 10 días para que esta acudiera a notificarse personalmente de la mencionada resolución empezó a correr el 15 de septiembre de 2009 y vencía **el 28 de septiembre del mismo año**.

Como la demandante no compareció a notificarse de la resolución dentro del término legal, la DIAN notificó el acto por edicto que fijó **el 29 de septiembre de 2009 y desfijó el 13 de octubre de 2009**²⁹, de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario. Por consiguiente, la notificación se surtió en debida forma y no había lugar a la notificación por conducta concluyente.

²⁷ Folio 626 c.p.

²⁸ Folios 676 y 677 c.p.

²⁹ Folio 679 c.p.

En consecuencia, no se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración pues el acto que resolvió dicho recurso se notificó dentro de la oportunidad del artículo 732 del Estatuto Tributario.

2. Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión y silencio administrativo positivo

La actora señala que la liquidación oficial de revisión no se notificó en debida forma porque en la guía de entrega del correo no se identificó la persona que realizó la notificación.

Precisó, además, que quien recibió dicho acto no tiene ninguna vinculación con la actora y que, por lo anterior, la notificación no se practicó. Por lo mismo, debe entenderse que se notificó de la liquidación oficial de revisión por conducta concluyente en la fecha de interposición del recurso de reconsideración, momento para el cual la declaración de renta del año gravable 2004 había adquirido firmeza.

El inciso primero y el párrafo primero del artículo 565 Estatuto Tributario establecen lo siguiente:

“ARTÍCULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, **resoluciones en que se impongan** sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones

administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente **o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.**

[...]

PARÁGRAFO 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

[...]” (Destaca la Sala)

De acuerdo con la norma anterior, cuando un acto, como la liquidación oficial de revisión, se notifique por correo certificado debe entregarse copia de este.

Pues bien, contrario a lo sostenido por la actora, la DIAN notificó válidamente la liquidación oficial de revisión de 20 de agosto de 2008, por las siguientes razones:

La Guía de SERVIENTREGA 1001681965 da cuenta de que el 20 de agosto de 2008, el acto en mención fue enviado por correo a la CL 4 27 79 de la ciudad de Cali, que es la dirección que la actora informó en el requerimiento especial³⁰ y que es la misma que figura en el RUT³¹. La citada guía también da cuenta de que el correo se recibió el 22 del mismo mes, como se aprecia en la casilla *“El destinatario recibí a conformidad”* en la que se estampó el sello *“SALAMANCA S.A.”* y firma quien recibió³².

³⁰ Folio 550 c.a. 1

³¹ Folio 1330 c.a. 4

³² Folios 2798 y 2799 c.a. 6

Aun así, la actora insiste en que la notificación por correo no se surtió en debida forma porque en la guía de entrega de la empresa de correos no aparece identificado el empleado de la oficina de correos que entregó el acto.

No obstante, la identificación del empleado de la empresa de correos no es un requisito legal para que la notificación por correo se entienda hecha en debida forma. El artículo 565 del Estatuto Tributario solo exige que el correo se entregue al interesado para que este lo conozca realmente.

En efecto, la finalidad de la notificación es dar a conocer al administrado la decisión de la Administración. De ahí que se exija la prueba de que el correo se entregó y en el presente asunto dicha prueba es la mencionada guía.

En cuanto al argumento de que quien recibió la liquidación oficial de revisión no es empleado, dependiente o representante legal de la actora, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 13 de septiembre de 2012, que, frente a un asunto similar, precisó lo siguiente³³:

“[...]”

La alzada discute la entrega del correo enviado, en cuanto fue recibido por alguien que, en decir de la apelante, no conoce.

Sin embargo, la circunstancia anterior no corresponde a ninguno de los dos presupuestos que el artículo 565 del E. T. previó para practicar la

³³ Exp. 18473, exp. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

notificación por correo, expresamente distinguidos en párrafos anteriores.

[...]

Cosa distinta es que la finalidad de la diligencia de notificación vista de cara a la efectividad del derecho de contradicción y del principio de publicidad, conduzca a procurar que aquél en cuyas manos se pone el correo sea su destinatario, lo que no implica invalidar la entrega cuando quiera que éste no sea el directo receptor del envío, pues el hecho de que se encuentre en la dirección informada por el contribuyente, permite presumir que tiene algún tipo de vínculo con quienes regularmente habitan en ese lugar.

Esa presunción cobra aún más fuerza tratándose de sociedades debidamente inscritas y dotadas de toda una estructura organizacional conformada por empleadores y empleados, en las que los representantes legales no son siempre las persona encargadas de atender al público en general y/o recibir la correspondencia que le envían, salvo prueba en contrario.

Con lo anterior quiere significarse que son válidas las entregas a personas distintas de los representantes legales de las sociedades contribuyentes, sin perjuicio de que éstas puedan demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.

Tal demostración sólo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes que en el caso concreto se echan de menos [...]"

Así pues, la DIAN probó que la liquidación oficial de revisión se notificó por correo en la dirección informada por el contribuyente, que es la informada en el RUT y es la

misma en la que se han notificado los demás actos dentro de la actuación administrativa³⁴.

En consecuencia, la sola manifestación de la actora y la certificación del jefe de personal en el sentido de que Fabio Caicedo, que recibió el correo, no hace parte de la sociedad, no demuestran que la notificación no se llevó a cabo. Además, el correo no fue devuelto y en la guía de recibo de este se puso el sello “SALAMANCA S.A.”, el mismo que se ha puesto en la notificación de otros actos dentro del proceso de determinación del impuesto³⁵ y que corresponde a la sigla con la que se identifica la actora, según el certificado de existencia y representación legal³⁶.

Por lo anterior, la notificación por correo de la liquidación oficial de revisión se surtió en debida forma el 22 de agosto de 2008 y no por conducta concluyente, el 17 de octubre del mismo año, como lo alega la actora.

En cuanto al silencio administrativo positivo respecto de la declaración privada por extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión, la Sala recuerda que, como lo expuso el Tribunal, este fenómeno solo se aplica en los casos taxativamente señalados por la ley, como lo prevé el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo³⁷.

Y en materia tributaria el silencio positivo no está previsto para las declaraciones tributarias. Lo que respecto de estas prevé la legislación tributaria es la firmeza,

³⁴ Folios 2876 y 2891 del c.a. 6 y 1228 del c.a. 4.

³⁵ *Ibíd*em

³⁶ Folio 19 c.a.1

³⁷ CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ARTÍCULO 41. SILENCIO POSITIVO. Solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva.

entre otros eventos, cuando la liquidación oficial de revisión no se notifica dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación.

Lo anterior, conforme con el artículo 710 del Estatuto Tributario, que, en lo pertinente, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 710. TÉRMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello

[...]”.

En este caso, el requerimiento especial fue notificado el 28 de noviembre de 2007³⁸. El artículo 707 del Estatuto Tributario establece que el contribuyente dispone de un término de 3 meses, contados a partir de la notificación del requerimiento especial, para dar respuesta a este. En consecuencia, el plazo para contestar el requerimiento especial vencía el 28 de febrero de 2008.

Por lo tanto, la DIAN debía notificar la liquidación oficial de revisión hasta el 28 de agosto de 2008. Como esta se notificó el 22 de agosto del mismo año, no se produjo la firmeza de la declaración privada. No prosperan los cargos.

³⁸ Folio 268 c.a. 1

3. Silencio administrativo positivo y firmeza de la liquidación privada por el beneficio de auditoría por extemporaneidad del emplazamiento para corregir

Señala la actora que se configuró el silencio administrativo positivo respecto a la declaración privada porque la DIAN no notificó el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de presentación de esta, comoquiera que gozaba del beneficio de auditoría. En consecuencia, dicha declaración adquirió firmeza.

Como lo precisó la Sala, no es procedente alegar la existencia del silencio administrativo positivo frente a la declaración de renta. Lo que debe estudiarse es si, en este caso, se configuró la firmeza de dicha declaración.

El artículo 714 del Estatuto Tributario establece el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

“ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó”.

Así, por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente la declaración, la Administración no ha notificado al contribuyente el requerimiento especial.

Igualmente, cuando la declaración presenta un saldo a favor y este es solicitado por el contribuyente, la norma prevé que la declaración queda en firme si dentro de los 2 años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial.

Asimismo, como ya se precisó, la declaración queda en firme si la liquidación oficial de revisión no se notifica dentro del término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

No obstante, por los años gravables 2004 a 2006, entre otros periodos, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 863 de 2003, señaló un término especial de firmeza de las declaraciones en razón del beneficio de auditoría, así:

“ARTÍCULO 689-1. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los

doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Esta norma no es aplicable a los contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.

Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido el período de los doce (12) meses de que trata el presente artículo.

[...]

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo modificado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los **años gravables de 2004** a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los **dieciocho (18) meses** siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los **doce (12) meses** siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la

declaración de renta quedará en firme si dentro de los **seis (6) meses** siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este párrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa.

PARÁGRAFO 4o. <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 por reinversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio previsto en este artículo. (Se destaca)

El beneficio de auditoría consiste en la firmeza anticipada de las declaraciones tributarias cuando en estas el contribuyente incrementa el impuesto neto de renta con relación al año inmediatamente anterior. De este modo, se reduce el tiempo durante el cual la DIAN puede fiscalizar y modificar la declaración del contribuyente.

No obstante, el inciso tercero del artículo en mención estableció que si la declaración objeto de beneficio de auditoría arroja una pérdida fiscal, la Administración puede ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la pérdida y, por ende, su compensación en años posteriores. La norma también dispone que, en ese evento, **la DIAN mantiene la facultad de revisión, a pesar de que haya transcurrido el período especial de firmeza de la declaración con beneficio de auditoría.**

De manera coherente, el artículo 147 del [inciso 7] Estatuto Tributario³⁹ establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 147. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES.

[...]

El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación.

La Sala ha precisado que el artículo 689-1 del Estatuto Tributario debe armonizarse con el artículo 147 del mismo estatuto, por lo cual, **en las declaraciones con beneficio de auditoría que arrojan pérdidas fiscales, el término para que la DIAN fiscalice la declaración es de cinco años**, pues dicho plazo está dado en función de la pérdida registrada y no del beneficio a que esté sujeta la declaración.

En efecto, en sentencia de 15 de mayo de 2015, la Sala señaló lo siguiente⁴⁰:

“[...] la Sala observa que el mencionado artículo 689-1 del Estatuto Tributario trajo una previsión especial para las declaraciones que arrojen una pérdida fiscal, según la cual, la autoridad fiscal “...podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma (...)”, aunque haya transcurrido el término señalado en la norma para que ocurra la firmeza de la declaración objeto del beneficio.

³⁹ Modificado en los incisos primero y sexto por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006.

⁴⁰ Sentencia de 15 de mayo de 2014, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, exp. 19647 y de 12 de marzo de 2012, exp. 17180, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

La anterior previsión se debe armonizar con el inciso séptimo del artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que dispuso: *“...El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación”*.

Según lo antes expuesto, de la interpretación sistemática de los artículos 689-1 y 147 del Estatuto Tributario, el término general de firmeza de las declaraciones que arrojen pérdidas es de cinco años, pues dicho término, por ministerio de la ley, está dado en función de la pérdida registrada y no del beneficio a que esté sujeta la declaración.

El término de firmeza así dispuesto, se aplica aunque dichas declaraciones hayan acreditado los supuestos exigidos por el artículo 689-1 ibídem, pues no puede quedar al arbitrio del contribuyente establecer, mediante el cumplimiento de tales requisitos, un término de firmeza diferente al señalado expresa y específicamente, en el artículo 147, para las declaraciones que arrojen pérdidas”. (Resalta la Sala)

Así pues, para efectos de la fiscalización tributaria, el término de firmeza de las declaraciones de renta en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales es de cinco años, aunque estas se hayan acogido al beneficio de auditoría. Ello, porque, como lo precisó la Sala, no puede quedar al arbitrio del contribuyente establecer, mediante el cumplimiento de los requisitos del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, un término de firmeza diferente al señalado en el artículo 147 del citado estatuto en razón de las pérdidas declaradas.

En este caso, el 15 de abril de 2005, la actora presentó la declaración de renta por el año gravable 2004 y en el renglón 31 se acogió al beneficio de auditoría⁴¹.

⁴¹ Folio 717 c.p.

No se discute que de conformidad con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2004 era de 6 meses.

No obstante, como en el renglón 65 de la declaración de renta, la actora registró una pérdida fiscal por \$13.590.192.000, el término de firmeza de la declaración es de cinco años, de acuerdo con lo precisado.

Por ello, el término de firmeza de la declaración de renta vencía el 15 de abril de 2010, momento hasta el cual la DIAN podía ejercer las facultades de fiscalización y de determinación tributaria.

Entonces, resulta indiferente que el emplazamiento para corregir se haya notificado o no, dentro del término especial de 6 meses, pues, se reitera, el término de firmeza de 5 años prevalece sobre este cuando la declaración de renta con beneficio de auditoría arroja una pérdida fiscal.

4. Ineficacia del emplazamiento para corregir ante la inexistencia del indicio de inexactitud

La actora sostiene que la DIAN profirió el emplazamiento para corregir sin ningún sustento jurídico, pues no tenía seguridad de la existencia del indicio de inexactitud y trató de comprobarlo posteriormente mediante las inspecciones tributaria y contable.

El artículo 685 del Estatuto Tributario establece que el emplazamiento para corregir procede cuando la Administración tiene “indicios” sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente responsable o agente retenedor, para que, dentro del mes siguiente a su notificación, el contribuyente corrija la declaración, si lo considera pertinente. Dicho acto administrativo no es vinculante para el contribuyente puesto que el mismo artículo señala que *“la no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna”*.

La Sala ha precisado que para proferir emplazamiento para corregir, la DIAN no requiere prueba de los hechos de inexactitud, pues basta con los indicios que tenga sobre la inexactitud de la declaración. Sobre el particular, la Sala ha dicho lo siguiente⁴²:

“[...] para que la DIAN expida un emplazamiento para corregir no se requiere que todos los hechos de inexactitud estén probados, pues la actividad probatoria en el proceso de determinación oficial de los impuestos no ha culminado y tanto la DIAN como los contribuyentes pueden comprobar o desvirtuar esos indicios.

[...] Probatoriamente, el indicio responde al concepto de ser un hecho conocido del cual se infiere lógicamente otro desconocido. A juicio de la doctrina, no se puede considerar que esta inferencia lógica forme parte de la prueba indiciaria, pues esta labor es propia de la crítica de cualquier medio probatorio⁴³.

En efecto, el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil dispone que para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso. Para la Sala, la necesidad de que

⁴² Sentencia de 29 de abril de 2010, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp. 16886.

⁴³ LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Dupré Editores 2ª edición 2008. Bogotá. Páginas 312 y 313.

exista un hecho probado como indicio, no significa que el hecho por inferir también lo esté o que lógicamente se dé como parte del indicio, **pues no debe desconocerse que el indicio es una prueba indirecta que requiere de una valoración de otros elementos probatorios o de recabar más en el examen de esos hechos para llegar al convencimiento de que el hecho indicado se dio o probó**". (Destaca la Sala)

Así, no es necesario que el indicio esté probado, pues es un hecho desconocido, que se infiere de otro conocido.

En este caso, antes de proferir el emplazamiento para corregir de 11 de abril de 2007, la DIAN expidió el requerimiento ordinario 050632006000236 de 14 de junio de 2006, en el que solicitó a la actora allegar la siguiente información, relacionada con la declaración de renta del año gravable 2004⁴⁴:

"[...]

1. Documentos soportes y registros contables antes de la fusión, que dieron origen a la "utilidad en venta de propiedad planta y equipo – Terrenos" por cuantía de \$6.403.818.400, los cuales aparecen en el Balance de Comprobación de Saldos Diciembre 2.004 de la sociedad absorbida H:G:I S.A., registrados en la cuenta "424504 NO OPERACIONALES – Utilidad en venta de propiedad, planta – Terrenos- LA ROSAURA S.A.". La presente información se solicita a la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., por ser la sociedad absorbente, es decir, el único ente jurídico existente.
2. Documentos soportes y registros contables, que justifiquen el porque la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. (sic) por el año gravable 2004, no declaró en su denuncia rentístico el ingreso por valor de \$6.403.818.400".

⁴⁴ Folios 567 y 568 c.a. 7

La actora dio respuesta al requerimiento de información y allegó los siguientes documentos⁴⁵:

“[...]”

1.

- a) Nota Contabilidad No. 00320 del 24 de diciembre de 2004 de la compañía H.G.I. S.A. absorbida en proceso de fusión por la sociedad Salamanca S.A. con los registros contables que dieron origen a la “utilidad en venta de propiedad planta y equipo – Terrenos” por cuantía de \$6.403.818.400.
- b) Documento soporte: Escritura No. 3273 del 24 de diciembre de 2004 en donde se registra entrega como aporte de un lote de terreno de la sociedad H.G.I. S.A. a la sociedad La Rosaura S.A. ”

Además, en la respuesta al requerimiento, informó que:

“Palmas Oleaginosas Salamanca S.A. por el año gravable 2004, no declaró en su denuncia rentístico el ingreso por valor de \$6.403.818.400, el cual aparece en nuestros registros contables en la cuenta “424504 Utilidad en venta de propiedad, planta y equipo – Terrenos”, acogiéndose al CONCEPTO No. 32965 de mayo de 28 de 2004”.

Asimismo, mediante autos de verificación o cruces de información 5063200600028 de 24 de enero de 2006⁴⁶, 50632006000128 de 24 de marzo de 2006⁴⁷ y 50632007000077 de 25 enero de 2007⁴⁸, la DIAN comisionó a algunos funcionarios

⁴⁵ Folio 600 c.a. 7

⁴⁶ Folio 97 c.a. 2

⁴⁷ Folio 558 c.a. 7

⁴⁸ Folio 620 c.a.

para verificar las operaciones económicas adelantadas por Palmas Oleaginosas Salamanca S.A. y La Rosaura S.A.

En respuesta a dichos autos, la actora allegó la documentación solicitada por los funcionarios comisionados, como el balance de comprobación de enero a diciembre de 2004, dictamen del revisor fiscal por el año gravable 2004, conciliación patrimonio y renta contable contra el patrimonio y renta fiscal 2004, anexo pérdidas fiscales acumuladas 2004⁴⁹.

Por su parte, La Rosaura S.A. allegó listado contable de todas las transacciones que realizó con Palmas Oleaginosas Salamanca S.A en el año gravable 2004⁵⁰. Igualmente, allegó la siguiente información⁵¹:

“[...]”

1.

a) Nota Contabilidad No. 1720 del 24 de diciembre de 2004 de la compañía LA ROSAURA S.A. con los registros contables sobre el aporte de lote de terreno hecho por la empresa H.G.I. S.A. absorbida en proceso de fusión por la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A.

b) Documento soporte: Escritura No. 3273 del 24 de diciembre de 2004 en donde se registra la entrega como aporte de un lote de terreno de la sociedad H.G.I. S.A. absorbida en proceso de fusión por la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. a la sociedad La Rosaura S.A.

2. Estados financieros de la sociedad La Rosaura S.A. 2004 con dictamen del Revisor Fiscal”.

⁴⁹ Folio 98 c.a. 2

⁵⁰ Folio 559 c.a. 7

⁵¹ Folio 625 c.a. 7

Con base en la información que obtuvo la DIAN, dicha entidad profirió emplazamiento para corregir 050632007000078 de 11 de abril de 2007, con el fin de que la actora corrigiera su declaración. En este acto se explicó que la actora debía adicionar ingresos por \$6.403.818.000, porque esta suma correspondía a un ingreso no operacional que no está exceptuado del gravamen y que procedía el rechazo de deducciones por \$6.583.886.000 por pérdidas por eliminación de cuentas en común en el proceso de fusión, por cuanto no se reunían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Así pues, a partir de unos hechos conocidos, la DIAN dedujo que la declaración de la actora presentaba inexactitudes en relación con los ingresos y las deducciones declaradas. No prospera el cargo.

5. Silencio administrativo positivo por notificación extemporánea del requerimiento especial

Señala la actora que el requerimiento especial no se notificó dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución. Lo anterior, porque el emplazamiento para corregir fue ineficaz y no suspendió el término para proferir el requerimiento especial y porque las inspecciones tributaria y contable solo suspendieron por un día el término de firmeza de la declaración.

Se reitera que en este evento no es posible alegar el silencio administrativo frente a la notificación del requerimiento especial, porque este solo opera para casos

taxativamente previstos en la ley. Lo que se debe estudiar es la oportunidad en la que se notificó dicho requerimiento para determinar si se produjo o no la firmeza de la declaración privada.

El artículo 705 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.

El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. **Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”.**

Por su parte, el artículo 706 del mismo estatuto, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 706. SUSPENSION DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”.

Conforme con los artículos transcritos, cuando los contribuyentes solicitan la devolución o compensación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias, la DIAN dispone de un término de 2 años, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, para notificar el requerimiento especial. Dicho término, se suspende, entre otros eventos, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir y por el tiempo que dure la inspección tributaria, cuando esta se practique a solicitud de parte.

En el caso *sub exámine*, el 2 de noviembre de 2005 la actora presentó la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor por \$75.071.000 registrado en la declaración de renta del año gravable 2004⁵². Por lo tanto, en principio, la DIAN tenía plazo para notificar el requerimiento especial, hasta el 2 de noviembre de 2007.

De acuerdo con lo precisado, el emplazamiento para corregir, notificado el 12 de abril de 2007⁵³ es válido. Por tanto, se suspendió el término para notificar el requerimiento especial por un mes, es decir, que ese término se extendió hasta el 2 de diciembre del mismo año.

⁵² Folio 1 c.a. 2.

⁵³ Folio 665 c.a. 3.

Y como el requerimiento especial se notificó el 28 de noviembre de 2007⁵⁴, dicha notificación fue oportuna.

No se analiza el término de suspensión para notificar el requerimiento especial como consecuencia de la práctica de la inspección tributaria, por cuanto la suspensión de dicho término por la notificación del emplazamiento para corregir es suficiente para concluir que el requerimiento especial se notificó en tiempo.

Por lo demás, se reitera que el término de firmeza de la declaración de renta por haber arrojado una pérdida fiscal, es de 5 años, término durante el cual la DIAN podía ejercer las facultades de fiscalización.

6. Adición de ingresos no operacionales por \$6.403.818.400 por el aporte en especie

Por escritura pública de 17 de diciembre de 2004, esto es, antes de ser absorbida por la actora, H.G.I. S.A. adquirió por \$300.000.000 un terreno de 80.000 M² ubicado en el municipio de Palmira⁵⁵. Según comprobante de contabilidad 22-12 de diciembre de 2004, H.G.I. S.A registró contablemente la operación de la siguiente manera⁵⁶:

⁵⁴ Folio 2700 c.a. 7

⁵⁵ Folios 537 a 539 y 525 c.a. 7

⁵⁶ Folio 541 c.a 7

CUENTA	CONCEPTO	DÉBITO	CRÉDITO
1504	Terrenos		
150410	Terrenos Rurales – Ciudadela Industrial de Occidente	300.000.000	
2380	Acreedores varios		
238095	Acreedores Otros – Ciudadela Industrial de Occidente		300.000.000

Por Escritura Pública 3273 de 24 de diciembre de 2004, de la Notaría 8 de Cali, que también es anterior a la fusión, H.G.I. S.A., aportó el mencionado inmueble a La Rosaura S.A. en los siguientes términos⁵⁷:

“PRIMERO.- Que la Asamblea de accionistas de **LA ROSAURA S.A.**, sociedad comercial domiciliada en Cali, constituida y registrada en forma legal, por decisión social de fecha diciembre 22, contenida en acta No. 38 cuya copia auténtica se protocoliza junto con esta escritura pública, aprobó emitir a favor de **H.G.I. S.A.**, y esta aceptó suscribir, la cantidad de **OCHENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTAS SESENTA Y SEIS (85.866)** acciones de valor nominal de **QUINIENTOS PESOS (\$500,00) MONEDA CORRIENTE**, con una prima por colocación en acciones – superávit de capital no susceptible de repartirse como dividendo, de **SETENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES PESOS (\$77.573,00) MONEDA CORRIENTE** por cada acción suscrita. **SEGUNDO.-** H.G.I. S.A., como beneficiaria de la citada cantidad de acciones emitidas en su favor, como contraprestación o pago por la suscripción de las mismas, entrega, como en efecto lo hace, a título de **APORTE**, a favor de la persona jurídica denominada **LA ROSAURA S.A.**, (...) el siguiente bien inmueble de propiedad de la aportante **H.G.I. S.A.: LOTE ZONA NORTE 2-A:** localizado en el Corregimiento de Palmaseca, jurisdicción del Municipio de Palmira (Valle) con área de **80.000 M²** (...) **TERCERO.- VALORACIÓN DEL**

⁵⁷ Folios 577 y 578 c.a. 7

APORTE: El precio o valoración señalada por el máximo órgano social de **LA ROSAURA S.A.** al bien inmueble materia del aporte que aquí se concreta o reduce a escritura pública, es la suma de **SEIS MIL SETECIENTOS TRES MILLONES OCHOCIENTOS DIECIOCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS (\$6.703.818.400) MONEDA CORRIENTE,** aportado en la forma que aquí se especifica”.

Así, H.G.I. S.A. aportó el mencionado inmueble a La Rosaura S.A. por un valor comercial convenido en la escritura de aporte de \$6.703.818.400⁵⁸ y como contraprestación recibió 85.866 acciones con un valor nominal de \$500 y una prima por colocación de acciones – superávit de capital no susceptible de repartirse como dividendo de \$77.573 por cada acción suscrita, para un total de \$6.703.818.400.

Según nota de contabilidad NC-00320 de 24 de diciembre de 2004, el registro contable de la anterior operación fue realizado por H.G.I. S.A. de la siguiente manera⁵⁹:

Concepto: Aporte Lote Zona Norte Ciudadela Industrial de Occidente		
Se aporta a La Rosaura S.A.		
85.866 Acciones X \$500 Valor nominal		\$
42.933.000		
85.866 Acciones X \$77.573 Prima		\$
6.403.818.400		
Total Aporte		\$
6.703.818.400		

⁵⁸ Folios 577 y 578 c.a. 7

⁵⁹ Folio 561 c.a. 7

Cuenta	CU	Benefic.	Cruce / Destino	Débitos	Créditos
120530 ⁶⁰	01	890325332		6.703.818.400	
424504⁶¹	01	890325332			6.403.818.400
150410 ⁶²	01	805004506			300.000.000
SUMAS IGUALES				6.703.818.400	6.703.818.400

Por Escritura Pública 3338 de 30 de diciembre de 2004 de la Notaría 8 de Cali, Palmas Oleaginosas Salamanca S.A. absorbió a las sociedades H.G.I. S.A. y RADO S.A. y consolidó los estados financieros y contables de las absorbidas⁶³.

El 15 de abril de 2005, la actora presentó, con beneficio de auditoría, la declaración de renta del año gravable 2004, en la que registró un saldo a favor de \$75.071.000 y una pérdida fiscal de \$13.590.192.000⁶⁴.

En la liquidación de revisión, la DIAN adicionó a los ingresos brutos no operacionales declarados por la actora (\$5.182.920.000), los \$6.403.818.000 correspondientes **a la utilidad registrada por H.G.I. S.A.** como contraprestación por el aporte del inmueble a La Rosaura, por lo que determinó dichos ingresos en \$11.586.738.000⁶⁵.

⁶⁰ **Clase:** 1. Activo. **Grupo:** 12. Inversiones. **Cuenta:** 1205. Acciones. **Subcuenta:** 120530. Construcción. PUC.

⁶¹ **Clase:** 4. Ingreso **Grupo:** 42. No operacionales. **Cuenta:** 4245. Utilidad en venta de propiedades, planta y equipo. **Subcuenta:** 424504. Terrenos. PUC.

⁶² **Clase:** 1. Activo. **Grupo:** 15. Propiedades planta y equipo. **Cuenta:** 1504. Terrenos. **Subcuenta:** 150410. Rurales. PUC

⁶³ Folios 447 a 478 c.a. 7

⁶⁴ Folio 717 c.p.

⁶⁵ Folios 56 a 77 c. 1

Según la demandada, conforme con el Concepto DIAN 32965 de 2004, cuando se efectúa un aporte en especie y se reciben a cambio acciones de una sociedad, se debe determinar si la operación genera renta gravable para el aportante, dependiendo de si el costo fiscal, que equipara al valor nominal, de las acciones recibidas a cambio excede el costo fiscal del bien aportado. Lo anterior, con fundamento en **el artículo 90 del Estatuto Tributario**, según el cual la renta bruta en la enajenación de activos a cualquier título está constituida por la **diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo enajenado**.

Así, para la DIAN, el precio de suscripción o adquisición de las acciones por parte de H.G.I. S.A., que corresponde al precio de enajenación del terreno que aportó (\$6.703.818.400), menos el costo de adquisición del mismo terreno (\$300.000.000), que generó para esta sociedad una utilidad de \$6.403.818.400, como lo registró en la contabilidad, constituye para la actora un ingreso gravable. Por lo mismo, en su calidad de absorbente, debió incluir tal utilidad, como ingreso no operacional, en la declaración de renta del año gravable 2004.

Por su parte, la actora sostiene que en este caso no se aplica el artículo 90 del Estatuto Tributario, sino el artículo 29 del mismo estatuto, que regula el valor de los ingresos en especie. Según esta norma, el valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingreso, se determina por **el valor comercial de las especies en el momento de la entrega**.

En esa medida, como el valor comercial del terreno entregado o aportado es igual al valor comercial de las acciones recibidas a cambio no se generó un ingreso gravado para la demandante.

Adicionalmente, la actora alega que la equivalencia en el valor comercial del terreno aportado y las acciones recibidas, valor que se fijó en la escritura pública en la cual se aportó el terreno, se estableció con fundamento en el Concepto DIAN 32965 de 2004, que no puede ser desconocido por la DIAN, de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

La Sala precisa que no asiste razón a la actora pues el aporte del terreno sí generó para para H.G.I. S.A. un ingreso gravado para efectos tributarios, que la demandante debió declarar, en calidad de absorbente de esta sociedad, según el siguiente análisis:

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece que:

“ARTÍCULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LÍQUIDA.

La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados [...]”

A su turno, el artículo 27 del Estatuto Tributario prevé que se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente **en dinero o en especie**, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

Asimismo, el artículo 27 [literal c] del Estatuto Tributario dispone que los ingresos provenientes de **la enajenación de bienes inmuebles** se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

Por su parte, los artículos 29, 79 y 106 del E.T. cuya aplicación invoca la actora señalan, en su orden, lo siguiente:

“ARTÍCULO 29. VALOR DE LOS INGRESOS EN ESPECIE. El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.”

“ARTÍCULO 79. DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LOS PAGOS EN ESPECIE QUE CONSTITUYEN COSTO. El valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de costos, se determinará conforme a lo señalado para los ingresos en el artículo 29.”

“ARTICULO 106. VALOR DE LOS GASTOS EN ESPECIE. El valor de los pagos o abonos en especie, que sean constitutivos de expensas necesarias o inversiones amortizables, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies, el valor de éstas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.”

De acuerdo con las citadas disposiciones, el valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de **ingresos**, costos o deducciones se determina por **el valor comercial de las especies en el momento de la entrega**.

A su vez, el artículo 90 del Estatuto Tributario establece cómo se determina la renta bruta en la enajenación de activos, así:

“ARTÍCULO 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.

[...]

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto.

[...]”

De acuerdo con la citada norma, **la renta bruta 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 enajenado**. El precio de la enajenación es el ingreso recibido por el enajenante y corresponde al valor comercial del bien, realizado en dinero **o en especie**. Y el valor comercial es el señalado por las partes,

siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación.

En el caso concreto, es indudable que el aporte del terreno de 80.000 M² que H.G.I. S.A., hizo a La Rosaura S.A. mediante escritura pública de 24 de diciembre de 2004, implicó la enajenación del inmueble de la primera a la segunda, pues el aporte en especie implica la transferencia de dominio del bien aportado.

Tampoco se discute que el precio por el que H.G.I S.A, aportó el inmueble a La Rosaura S.A., constituye para la aportante un ingreso en especie ya que el inmueble aportado o enajenado no se pagó en dinero sino con acciones.

No obstante, para la determinación del ingreso gravado no se aplica el artículo 29 del Estatuto Tributario, que es la norma general sobre el valor de los ingresos en especie, independientemente de que exista o no enajenación de bienes, sino el artículo 90 de la misma normativa, que regula **de manera especial cómo se calcula la renta bruta en la enajenación de activos a cualquier título**. Además, es indiferente si el precio de enajenación, a que se refiere el artículo 90 del E.T., se determina en dinero o en especie.

En este caso prevalece, entonces, la norma especial, referente a la forma de determinar la utilidad en la **enajenación de activos a cualquier título**, como el aporte en especie, que la regla general, relativa a los ingresos que constituyen pago en especie, pues, además, los ingresos, en dinero o en especie, no provienen exclusivamente de la enajenación de activos.

Por ello, el aporte del inmueble que efectuó H.G.I. S.A. a La Rosaura S.A. generó para la primera una utilidad o ingreso no operacional de **\$6.403.818.400**, que corresponde a la diferencia entre el precio de enajenación por el aporte del inmueble, representado en acciones (\$6.703.818.400), según la escritura pública de 24 de diciembre de 2004, y el costo de adquisición del predio (\$300.000.000), de acuerdo con la escritura pública de 17 de diciembre de 2004. Esa utilidad fue registrada en la **cuenta 4245. utilidad en venta de propiedades, planta y equipo**⁶⁶ de H.G.I. S.A., sociedad absorbida, por lo que dicho ingreso debió ser declarado por la actora en calidad de absorbente de la referida sociedad.

Aunque la actora sostuvo que el aporte del inmueble se realizó con fundamento en el Concepto DIAN 32965 de 28 de mayo de 2004, que le permitía establecer la equivalencia entre el valor comercial del terreno aportado y el de las acciones recibidas a cambio, la Sala advierte que de dicho concepto no se obtiene la citada conclusión.

En efecto, la tesis jurídica del concepto es que cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de esta, **no se genera renta ni ganancia ocasional gravable para el aportante si el costo fiscal del bien aportado es igual al costo fiscal (valor nominal) de las acciones que se reciben a cambio**, para lo cual la DIAN se fundamenta, en esencia, en el artículo 90 del Estatuto Tributario.

El citado concepto establece, en lo pertinente, lo siguiente:

“DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

CONCEPTO 32965

⁶⁶ Folio 561 c.a. 7.

28 de mayo de 2004

[...]

PROBLEMA JURIDICO:

Cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, no se genera renta gravable para el aportante cuando el valor intrínseco de las acciones emitidas es igual al avalúo comercial de los bienes aportados?

TESIS JURIDICA:

Cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, **no se genera renta ni ganancia ocasional gravable para el aportante cuando el costo fiscal del bien aportado es igual al costo fiscal (valor nominal) de las acciones que se reciben a cambio.**

Cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, se generará renta o ganancia ocasional gravable para el aportante cuando el costo fiscal del bien aportado es inferior al valor nominal de las acciones que se reciben a cambio. La renta o ganancia ocasional gravable se determinará por la diferencia entre los costos fiscales de los bienes aportados y de las acciones que se reciben a cambio.

Cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, se generará una pérdida no deducible para el aportante, cuando el costo fiscal del bien aportado es superior valor nominal de las acciones que se reciben a cambio.

[...]

“Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean

susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados...”

En este caso no hay lugar a aplicar el citado concepto porque la actora no aportó el terreno por su costo fiscal⁶⁷ ni las acciones que se entregaron a cambio se recibieron por su valor nominal⁶⁸. En este asunto, la operación se realizó teniendo en cuenta el valor comercial de las especies, acordado por las partes, que es distinto a lo establecido en el citado concepto.

⁶⁷ Para determinar el costo fiscal de los activos fijos como el predio aportado, se aplican los artículos 69 y 72 del Estatuto Tributario, que, en su orden, prevén lo siguiente:

ARTÍCULO 69. COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:

- a. El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente.
- b. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.
- c. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

Del resultado anterior se restan, cuando fuere del caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable, calculadas sobre el costo histórico, o sobre el costo ajustado por inflación, para quienes se acojan a la opción establecida en el artículo 132.

ARTÍCULO 72. AVALÚO COMO COSTO FISCAL. El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7o. de la Ley 14 de 1983.

⁶⁸Según el Concepto 220-15349 del 22 de Marzo de 2007 de la Superintendencia de Sociedades, Por valor nominal de la acción *“debe entenderse como aquel valor que en ejercicio de la libertad contractual se estipula en el contrato social. Téngase en cuenta que el artículo 110 del Código de Comercio al contemplar los requisitos mínimos que debe contener la escritura pública de constitución, en su numeral 5º establece que debe expresarse: “El capital social, la parte del mismo que suscribe y la que se paga por cada asociado en el acto de constitución. En las sociedades por acciones deberá expresarse, además, el capital suscrito y pagado, la clase y valor nominal de las acciones representativas del capital...”*.

Por las razones anteriores se mantiene la adición de ingresos no operacionales por **\$6.403.818.400.**

7. Rechazo de deducciones por \$6.583.886.000 por eliminación de cuentas en común en el proceso de fusión de las sociedades

Conforme con el artículo 172 del Código de Comercio, hay fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva. En ese caso, la absorbente o la nueva compañía adquieren los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.

Por lo anterior, el artículo 177 numeral 5 del Código de Comercio establece que en la escritura de formalización de la fusión se insertarán los balances generales de las sociedades fusionadas y **el consolidado de la absorbente o de la nueva sociedad**. Es decir, los balances generales de las sociedades absorbidas deben consolidarse en el balance general de la sociedad absorbente o de la nueva sociedad.

Así lo establece también el numeral 3.2. de la Circular Externa 220-007 de 2 de abril de 2008, de la Superintendencia de Sociedades, que establece que para la solicitud de solemnización de la fusión se deben acompañar, entre otros documentos, los siguientes: ***“Balance general y estado de resultados consolidados que participan en la fusión, bajo el supuesto que a dicha fecha ya se hubiera realizado***

*la mencionada reforma, lo cual implica la previa **eliminación de las transacciones recíprocas entre las compañías**".*

La eliminación de cuentas recíprocas entre las sociedades que participan en la fusión tiene por finalidad evitar la duplicidad de registros, pues, así como la fusión implica la integración del patrimonio de las fusionadas en uno solo, también los registros y estados financieros se deben integrar en uno solo. De esta manera, el balance consolidado debe mostrar la integración de los activos y pasivos que se reciben, con los estados financieros extraordinarios de las absorbidas y de la absorbente, una vez eliminadas las cuentas comunes entre compañías (cuenta deudoras - acreedoras, **inversiones** -capital) tendiente a evitar la duplicidad de los registros y cuentas contables.

Según el artículo 173 numeral 4 del Código de Comercio, la aprobación de la fusión por parte de la junta de socios o la asamblea, debe contener, entre otros documentos, un anexo explicativo de los métodos de evaluación utilizados y del intercambio de partes de interés, cuotas o acciones que implicará la operación, con el fin de *"determinar en qué proporción participan en el capital de la sociedad absorbente los socios de las sociedades absorbidas. Lo cual quiere decir que no se trata solamente de la aprobación de los balances generales tomados de los libros, sino de producir sendos balances comerciales, para que, por medio de un balance real de las diversas compañías interesadas, se sometan a una medida común los valores de los activos y pasivos de todas ellas y se asegure una participación proporcional en dichos valores por parte de los antiguos y de los nuevos socios de la absorbente"*⁶⁹.

⁶⁹ GABINO PINZÓN. "SOCIEDADES COMERCIALES Vol. I Teoría General". Quinta Edición. Temis. 1986, pág. 300.

Así, el intercambio de acciones en un proceso de fusión se efectúa en razón de la contraprestación que deben recibir los accionistas de la sociedad absorbente a cambio de las acciones que poseían en la sociedad absorbida⁷⁰.

De acuerdo con el acta de inspección tributaria, las **cuentas en común** hacen referencia a las cuentas que la actora tenía registradas antes de la fusión, con las sociedades absorbidas H.G.I. S.A. y RADO S.A.⁷¹. Dentro esas cuentas en común, están las cuentas correspondientes a las **inversiones en común** relativas a la participación mutua de acciones “*Agricultura, Ganadería y Caza*” que había entre las sociedades fusionadas. Es decir, H.G.I. S.A. y RADO S.A. tenían acciones “*Agricultura, Ganadería y Caza*” en PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. y esta, a su vez, también tenía acciones “*Agricultura, Ganadería y Caza*” en H.G.I. S.A. y RADO S.A.

Estas inversiones en común debían estar claramente identificadas y registradas en forma independiente en la contabilidad de cada una de las sociedades, ya que al finalizar el periodo y por efecto de la fusión, debían consolidarse los estados financieros y las cuentas debían ser cruzadas o eliminadas (proceso de eliminación).

En acta 38 de 28 de septiembre de 2004 de la actora se aprobó el acuerdo de fusión entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA (sociedad absorbente), RADO S.A. y H.G.I. S.A. (sociedades absorbidas), para lo cual se acordó lo siguiente⁷²:

⁷⁰ Oficio 220-142239 de 23 de octubre de 2015. Superintendencia de Sociedades.

⁷¹ Folio 149 c.a. 1

⁷² Folio 499 cdno. 7

“PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A.

ASAMBLEA DE ACCIONISTAS

ACTA N° 38

En la ciudad de Cali, Departamento del Valle del Cauca, República de Colombia, siendo las ocho de la mañana (8:00 a.m.) del día veintiocho (28) de septiembre de dos mil cuatro (2.004), en la calle 4 N° 27-79 de Cali, se declaró instalada la reunión de la asamblea extraordinaria de accionistas de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., previa convocatoria hecha por el representante legal mediante comunicación de fecha 30 de Agosto de 2.004, dirigida a cada uno de los accionistas.
[...]

QUÓRUM Y REPRESENTACIÓN

ACCIONISTAS PORCENTAJE	REPRESENTACIÓN	ACCIONES
-----------------------------------	-----------------------	-----------------

H.G.I S.A.

[...]

RADO S.A

[...]

ORDEN DEL DÍA

[...]

5. ESTUDIO Y APROBACIÓN DEL PROYECTO DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE PALMAS OLEAGINOSAS S.A. CON RADO S.A Y H.G.I. S.A.

[...]

MOTIVOS PARA LA FUSIÓN: Analizada la situación de mercado y la necesidad de fusionarse con el fin de que los intereses de las sociedades participantes en el acuerdo de fusión, concentren en un solo ente sus esfuerzos económicos y de esa manera se generen sinergias tendientes a integrar sus patrimonios, aún más considerando que los accionistas de las compañías participantes en el acuerdo, de una u otra manera son comunes, lo que genera una mayor conveniencia y facilidad a las condiciones sobre las cuales se proyecta la fusión:

[...]

6. El método de valuación utilizado para el intercambio accionario, certificado por revisora fiscal, para efectos de la fusión, se realizó con base en los datos y cifras que aparecen registrados en los libros de contabilidad al 31 de julio de 2.004, que se reflejan en los estados financieros con la claridad de la información tomada de los libros de contabilidad refleja en su totalidad los activos y pasivos, así como los valores reales por ser monetarios o de constante reposición. De allí que el trabajo de valuación accional que aparecen en los estados financieros cortados a 31 de julio de 2004 se concretó a las partidas que merecían reexpresión contable por depreciación de la moneda y/o valorizaciones en términos comerciales. Los bienes se distribuyen al valor contable que aparece reexpresado en función de los ajustes integrales por inflación. Los pasivos de RADO S.A. Y H.G.I. S.A. se traspasan a su valor nominal.

6. 1. RELACIÓN DE INTERCAMBIO ACCIONARIO: Para la realización del trabajo de intercambio accionario – VALOR EN LIBROS, se tuvo en cuenta el número de acciones que cada uno de los accionistas de los entes económicos involucrados en la fusión posee en el capital accionario suscrito y pagado de PALMAS SALAMANCA OLEAGINOSAS S.A., H.G.I. S.A. y RADO S.A. **El valor nominal de la acción de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A es de \$ 1.000,00, como el valor nominal de las acciones de las absorbidas H.G.I.S.A. y RADO.S.A., es de \$ 500,00, para los fines del intercambio accionario el valor nominal de la acción de PALMAS OLEAGINOSAS**

SALAMANCA.S.A., se reducirá o cambiará de \$ 1.000,00, a \$ 500,00. Para realizar en debida forma el intercambio, como resultado de la eliminación de las inversiones [acciones] en común de los entes económicos participantes en el proceso de fusión, se disminuye el capital suscrito de la absorbente PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA.S.A. y, **las acciones de los demás inversionistas, sobre la base del valor en libros de contabilidad, valor de las empresas a 31 de julio del 2004, según los estados financieros de los entes económicos, de acuerdo con su valor patrimonial,** dividiendo el monto de su patrimonio entre el número de acciones en circulación, quedando así la nueva composición accionaria, como se detalla a continuación, así:

PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A.				
ACCIONISTA ANTES DEL CAMBIO VALOR NOMINAL				
ACCIONISTA	No. ACCIONES	PARTICIP.	VALOR NOMINAL	TOTAL
H.G.I.S.A	1.628.209	36,38%	1.000	1.628.209.000
RADO S.A.	1.660.766	37,11%	1.000	1.660.766.000
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A.				
COMPOSICION ACCIONARIA, CON ACCION A \$ 500,00				
ACCIONISTA	No. ACCIONES	PARTICIP.	VALOR NOMINAL	TOTAL
H.G.I. S.A	3.256.418	36,38%	500	1.628.209.000
RADO S.A.	3.321.532	37,11%	500	1.660.766.000

[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
-------	-------	-------	-------	-------

RADO S.A.				
COMPOSICION ACCIONARIA, ACTUAL				
ACCIONISTA	No. ACCIONES	PARTICIP.	VALOR NOMINAL	TOTAL
SALAMANCA S.A.	322.275	10,74%	500	161.137.500
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

H.G.I.S.A				
COMPOSICION ACCIONARIA, ACTUAL				
ACCIONISTA	No. ACCIONES	PARTICIP.	VALOR NOMINAL	TOTAL
SALAMANCA S.A.	183.280	8.93%	500	91.640.000
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Una vez concluida la presentación por parte del Representante Legal, se sometió a consideración el proyecto expuesto, a lo que la Asamblea de Accionistas de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en uso de sus atribuciones legales y estatutarias, con el voto favorable del

100% de las acciones presentes y representadas, equivalentes al 100% del capital accionario suscrito y pagado,

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO.- Apruébase el acuerdo de fusión por absorción entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. quien será la sociedad absorbente y H.G.I. S.A. y RADO S.A., quienes serán las absorbidas, con base en el proyecto de fusión que en igual sentido aquí se aprueba, que indica que el patrimonio de los entes participantes en el acuerdo de fusión se integran en uno solo, es decir en el de la absorbente PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., quien queda como titular de todos los derechos y obligaciones de RADO S.A. y H.G.I. S.A.

ARTÍCULO SEGUNDO.- En consecuencia, la totalidad de los activos y pasivos de H.G.I. S.A. y RADO S.A., serán absorbidos por PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., con base en los registros de los libros de contabilidad y los estados financieros cortados al 31 de julio del 2.004, aprobados por esta misma asamblea.

ARTÍCULO TERCERO.- Para efectos del intercambio accionario, la asamblea de accionistas de la absorbente, Palmas Oleaginosas Salamanca S.A., más adelante aprobará el cambio del valor nominal de la acción de \$1.000,00 a \$500,00. En consecuencia, los accionistas de RADO S.A. y H.G.I. S.A., **recibirán de la absorbente un número de acciones de la absorbente (sic), equivalente a la sumatoria de las acciones que cada uno de ellos posee en las absorbidas.**

ARTÍCULO 4.- El método de intercambio accionario expresado en el acuerdo de fusión aquí aprobado, **se efectuó eliminando en primera instancia las inversiones y obligaciones en común entre las compañías PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. absorbente, H.G.I. S.A. y RADO S.A., las absorbidas,**

disminuyéndose el capital de la absorbente PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en el monto de \$3.541.752.500,00 **y la diferencia entre el costo y valor nominal, se registra como pérdida en el Estado de Resultados (...).**

ARTÍCULO QUINTO.- Una vez autorizada y perfeccionada la fusión, anúlense los títulos accionarios derivados de la cancelación de las inversiones en común entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. RADO S.A. Y H.G.I. S.A.

ARTÍCULO SEXTO.- Una vez autorizada y perfeccionada la fusión, emítase (sic) los títulos accionarios derivados del intercambio accionario con los accionistas de RADO S.A. y H.G.I. S.A.

[...]

En este estado, los representantes legales de RADO S.A. y H.G.I. S.A., solicitaron el uso de la palabra, para manifestar que los máximos órganos sociales de sus representadas, en esta misma fecha aprobarán el acuerdo de fusión con PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en donde esta las absorberá en todos sus derechos y obligaciones.

SEXTO.- CAMBIO DEL VALOR NOMINAL DE LA ACCIÓN: El presidente, informó a los accionistas, que para efectos del acuerdo de fusión aprobado, para los fines del intercambio accionario, es necesario cambiar el valor nominal de la acción de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., de \$1.000 a \$500.

Sucedido lo anterior, la Asamblea de Accionistas de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., en uso de sus atribuciones legales y estatutarias, con el voto favorable del 100% de las acciones presentes y representadas, equivalentes al 100% del capital accionario suscrito y pagado,

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO.- Apruébese el cambio del valor nominal de la acción de \$1.000 a \$500.

ARTÍCULO SEGUNDO.- En consecuencia, la sociedad deberá cancelar los títulos accionarios y emitir títulos accionarios a los accionistas, en donde conste el nuevo valor nominal de la acción y el número de acciones que les corresponde a cada uno.

ARTÍCULO TERCERO.- La presente decisión de reforma estatutaria, se formalizará por el Representante Legal o quien haga sus veces, junto con el compromiso de fusión aprobado por esta misma asamblea, una vez se hayan expedido las autorizaciones de ley». (Destaca la Sala)

De acuerdo con lo anterior, el intercambio accionario en el proceso de fusión se realizó sobre el valor nominal de las acciones de las sociedades que intervinieron en el proceso de fusión. Como el valor nominal de la acción de la absorbente PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. era de \$1.000 y el de las absorbidas H.G.I. S.A. y RADO S.A. era de \$ 500, se acordó reducir el valor nominal de la acción de la absorbente a \$500.

Conforme con el artículo 4 del citado acuerdo de fusión, el método de intercambio accionario se efectuó **eliminando**, en primera medida, **las inversiones y obligaciones en común** (acciones "Agricultura, Ganadería y Caza") entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. H.G.I. S.A. y RADO S.A. Además, se acordó que se disminuía el capital de la absorbente y que **la diferencia entre el costo (registrado en libros de las sociedades fusionadas) y el valor nominal de las**

acciones fijado para el intercambio accionario (\$6.518.376.088), se registraría como una pérdida en el estado de resultados.

Por lo anterior, se acordó también que una vez autorizada y perfeccionada la fusión, se **anularían** los títulos accionarios derivados de la eliminación de las inversiones en común entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. RADO S.A. Y H.G.I. S.A. cuyo valor nominal era \$500 y se emitirían los nuevos títulos accionarios derivados del intercambio accionario con los accionistas de RADO S.A. y H.G.I. S.A. por el mismo valor nominal (artículos 5 y 6 del acuerdo de fusión).

Según uno de los cuadros elaborados por la actora, que tuvo en cuenta la DIAN, la eliminación de las inversiones en común presentó la siguiente dinámica⁷³:

ELIMINACION INVERSIONES COMUNES									
EMPRESA ACCIONISTA	INVERSIÓN	CANTIDAD ACCIONES	VALOR UNITARIO INVER.	COSTO (registrado en libros)	AJUSTE POR INFLACION	VALOR TOTAL INVERSIÓN (registrado en libros)	VALOR NOM. ACCION	TOTAL VALOR NOMINAL	DIFERENCIA (pérdida)
H.G.I.S.A	SALAMANCA S.A	3.256.418	1484	3.958.536.654	875.538.842	4.834.075.496	500	1.628.209.000	3.205.866.496
SALAMANCA S.A	H.G.I.S.A	183.280	3255	485.314.994	129.520.829,00	614.835.823	500	91.640.000	523.195.823
SALAMANCA S.A	RADO S.A.	322.275	484	147.194.600	8.707.816	155.902.416	500	161.137.500	(5.235.084)
RADO S.A.	SALAMANCA S.A	3.321.532	1361	3.163.404.478	1.357.420.561	4.520.825.039	500	1.660.766.000	2.860.059.039
TOTAL		7.083.505	6584	7.754.450.726	2.371.188.048	10.125.638.775		3.541.752.500	6.583.886.274

⁷³ Folio 507 c.a. 7

El cuadro que antecede se complementa con un cuadro elaborado por la DIAN, denominado “*cuentas de resultado afectadas por la eliminación en cuentas comunes patrimoniales según soportes suministrados por el contribuyente*” donde se muestran los diferentes rubros contables del activo, pasivo, gastos e ingresos de RADO S.A., H.G.I. S.A. y de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. afectadas en el proceso de fusión⁷⁴.

En lo que respecta a la eliminación de inversiones en común, del cuadro elaborado por la DIAN se registra lo siguiente:

		VALOR INVERSIÓN (registrado en libros de las sociedades fusionadas)		VALOR NOMINAL		SALDOS (DIFERENCIAS)
SOCIEDADES FUSIONADAS		H.G.I.S.A		PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A		
CUENTA	CONCEPTO	VALOR - DB	VALOR CR	VALOR - DB	VALOR CR	
53959501	PÉRDIDA POR ELIMINACIÓN FUSIÓN - ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMUN EN SALAMANCA S.A	4.834.075.496				
120505	ACCIONES AGRICULTURA - GANADERIA Y CAZA - ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMÚN SALAMANCA S.A.		3.958.536.654			
120599	AJUSTE POR INFLACIÓN- ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMÚN EN SALAMANCA S.A.		875.538.842			
429595	H.G.I.S.A. INGRESO POR ELIMINACIÓN VALOR NOMINAL INVERSIONES EN COMÚN				1.628.209.000	
310510	H.G.I.S.A. CAPITAL POR SUSCRIBIR			1.628.209.000		

⁷⁴ Folio 167 c.a. 1

TOTALES	4.834.075.496	4.834.075.496	1.628.209.000	1.628.209.000	3.205.866.496
----------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

Lo anterior significa que el valor, registrado en los libros de contabilidad, de las acciones “Agricultura, Ganadería y Caza” que H.G.I. S.A. tenía en PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., era de **\$4.834.075.496**. Por el proceso de eliminación de las inversiones en común y del intercambio accionario se presentó una diferencia de **\$3.205.866.496**. (“pérdida”) entre el valor de la inversión registrado en libros de H.G.I. S.A.⁷⁵ (valor costo fiscal más ajustes por inflación) y el valor nominal de las acciones.

Al igual de lo que sucede en el cuadro anterior, en el valor, registrado en los libros de contabilidad, de las acciones “Agricultura, Ganadería y Caza” que RADO S.A. tenía en PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., era de **\$4.520.825.039**. Por efecto de eliminación de las inversiones en común y del intercambio accionario se presentó una diferencia de **\$2.860.059.039** (“pérdida”) entre el valor de la inversión registrado en libros de RADO S.A.) y el valor nominal de las acciones, como se advierte a continuación:

		VALOR COSTO FISCAL		VALOR NOMINAL		
SOCIEDADES FUSIONADAS		RADO S.A.		PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A		SALDO (DIFERENCIA)
CUENTA	CONCEPTO	VALOR - DB	VALOR CR	VALOR - DB	VALOR CR	
53959501	PÉRDIDA POR ELIMINACIÓN FUSIÓN - ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMÚN EN SALAMANCA S.A	4.520.825.039				

⁷⁵ Conforme con el artículo 272 del Estatuto Tributario las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando haya lugar a ello.

120505	ACCIONES AGRICULTURA - GANADERIA Y CAZA - ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMÚN SALAMANCA S.A.		3.163.404.478			
120599	AJUSTE POR INFLACIÓN-ELIMINACIÓN INVERSIÓN EN COMÚN EN SALAMANCA S.A.		1.357.420.561			
429595	RADO S.A. INGRESO POR ELIMINACIÓN VALOR NOMINAL INVERSIONES EN COMÚN				1.660.766.000	
310510	RADO.S.A. CAPITAL POR SUSCRIBIR			1.660.766.000		
	TOTALES	4.520.825.039	4.520.825.039	1.660.766.000	1.660.766.000	2.860.059.039

En el caso del valor, registrado en libros de contabilidad, de las acciones “Agricultura, Ganadería y Caza” que PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. tenía en H.G.I. S.A. era de \$614.835.823, por lo que en el proceso de eliminación de estas inversiones se presentó una diferencia de **\$523.195.823** (“pérdida”) entre el valor de la inversión registrado en libros de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. y el valor nominal de las acciones, como se observa a continuación:

		VALOR NOMINAL		VALOR COSTO FISCAL		SALDO DIFERENCIA
SOCIEDADES FUSIONADAS		H.G.I.S.A		PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A		
CUENTA	CONCEPTO	VALOR - DB	VALOR CR	VALOR - DB	VALOR CR	
53959501	H.G.I.S.A. PÉRDIDA POR ELIMINACIÓN DE INVERSIONES EN H.G.I.S.A			614.835.823		
120550	H.G.I.S.A. ACTIVIDAD FINANCIERA				485.314.994	
120599	H.G.I.S.A. AJUSTE POR INFLACIÓN				129.520.829	
429595	INGRESO POR ELIMINACION FUSIÓN INVERSION - ELIMINACION CUENTA CAPITAL DE SALAMANCA EN		91.640.000			

	H.G.I.S.A.					
310505	INVERSIÓN DE SALAMANCA S.A - ELIMINACION CUENTA CAPITAL DE SALAMANCA EN H.G.I.S.A.	91.640.000				
TOTALES		91.640.000	91.640.000	614.835.823.	614.835.823	523.195.823

Además, el valor, registrado en los libros de contabilidad, de las acciones “Agricultura, Ganadería y Caza” que PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., tenía en H.G.I. S.A., era de \$155.902.416. Luego del proceso de eliminación se presentó una diferencia **\$5.235.084** (“ingreso”) entre el valor de la inversión registrado en libros de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A. y el valor nominal de las acciones, como se advierte en el siguiente cuadro:

		VALOR NOMINAL		COSTO FISCAL		DIFERENCIA
	SOCIEDADES FUSIONADAS	RADO S.A.		PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A		
CUENTA	CONCEPTO	VALOR - DB	VALOR CR	VALOR - DB	VALOR CR	
53959501	RADO S.A. PÉRDIDA POR ELIMINACIÓN DE INVERSIONES EN H.G.I.S.A			155.902.416		
120550	RADO. ACTIVIDAD FINANCIERA				147.194.600	
120599	RADO.AJUSTE POR INFLACIÓN				8.707.816	
429595	INGRESO POR ELIMINACIÓN FUSION INVERSIÓN- ELIMINACIÓN CUENTA CAPITAL DE SALAMANCA EN RADO S.A		161.137.500			
310505	INVERSIÓN DE SALAMANCA S.A - ELIMINACIÓN CUENTA CAPITAL DE SALAMANCA EN RADO S.A	161.137.500				-
TOTALES		161.137.500	161.137.500	155.902.416	155.902.416	5.235.084

De lo anterior se concluye que en el proceso de eliminación de inversiones en común correspondiente a las acciones “*Agricultura, Ganadería y Caza*” de PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., H.G.I. S.A. y RADO S.A, hubo tres “*pérdidas*”, dos de las absorbidas y una de la absorbente, y un “*ingreso*” para la última para una “*pérdida*” neta de **\$6.583.886.274, que fue solicitada por la actora como deducción en la declaración de renta del año gravable 2004, como se fijó en el acuerdo de fusión.**

Para determinar si la pérdida por eliminación de cuentas en común en los procesos de fusión es deducible la Sala analiza si se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues, en esencia, a este aspecto se limita la inconformidad de la apelante.

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

Conforme con la anterior disposición, son deducibles las expensas realizadas durante el año gravable siempre que tengan relación de **causalidad** con la actividad productora de renta y que sean **necesarias y proporcionadas** de acuerdo con cada actividad. Igualmente, la necesidad y proporcionalidad deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes al 107 del E.T.

Respecto al cumplimiento de estos tres requisitos, en sentencia de 22 de marzo de 2011, la Sala se pronunció en los siguientes términos⁷⁶:

“[...] sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse **la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto)**⁷⁷.

Fíjese que el artículo 107 del E.T.⁷⁸ no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba

⁷⁶ Exp. 17152, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁷⁷ Ídem 4. (La referencia es al fallo de 10 de marzo de 2011, exp. 17075 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

⁷⁸ “E.T ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”.^{79 80}

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme con su acepción gramatical implica “*Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo*”.^{81 82}

Y, en cuanto a la proporcionalidad⁸³, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como con los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí⁸⁴.

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible⁸⁵.

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una “*costumbre normal*” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de

⁷⁹ DRAE. Injerir 4. [prnl](#). Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

⁸⁰ Idem 4

⁸¹ “DRAE. 2. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a *voluntario* y *espontáneo*”

Sobre la necesidad la doctrina también ha dicho que “implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente.” Se ha dicho que “Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario” Op cit. 37.

⁸² Idem 4

⁸³ “DRAE. 1. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

⁸⁴ Idem 4

⁸⁵ Idem 4

la ley no pueden confundirse con la costumbre, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto”*⁸⁶. En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales⁸⁷ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto”*⁸⁸ y que, en todo caso, debe probarse⁸⁹. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.⁹⁰

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible.

De esta manera, **la relación de causalidad** es la conexidad que existe entre el gasto y la actividad generadora de renta, de manera que ese gasto tiene injerencia (nexo o causa) en la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente (efecto). Es decir, es una relación de causa – efecto, **de manera que si no se incurre en el gasto no es posible obtener la renta porque la actividad que la produce no se puede desarrollar**⁹¹.

Por su parte, **la necesidad** implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta, o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente. Como lo exige el artículo 107 del

⁸⁶ DRAE. Definición de Costumbre

⁸⁷ Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

⁸⁸ DRAE. Definición de Costumbre

⁸⁹ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

⁹⁰ Idem 4

⁹¹ Entre otras, ver sentencias de 12 de mayo de 2005, C.P. Héctor J. Romero Díaz, exp. 13614, de 27 de septiembre de 2007, exp. 15299, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 16 de octubre de 2016, exp. 18882, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Estatuto Tributario, la expensa debe determinarse con criterio comercial y **normalmente** debe ser un gasto acostumbrado en cada actividad.

Es decir, la determinación de la expensa depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen otras empresas que desarrollen la misma actividad, por lo que debe ser probada. La prueba debe acreditar que es una “*costumbre normal*” hacer la erogación, pero, además, **forzosa**, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, entendida esta como el “*hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto*”^{92, 93}.

La expensa normal o necesaria no siempre requiere de regularidad en el tiempo, pues se puede realizar esporádicamente⁹⁴, pero, se insiste, en todo caso debe estar vinculada a la obtención de la renta y ser comercialmente necesaria, según las costumbres mercantiles de la respectiva actividad.

Por su parte, **la proporcionalidad** de las expensas hace referencia a la magnitud que estas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) y debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir⁹⁵.

⁹² DRAE. Definición de Costumbre

⁹³ Sentencia de 22 de marzo de 2011, exp. 17152, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁹⁴ Sentencia de 16 de octubre de 2016, exp. 18882, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹⁵ Sentencias de 24 de julio de 2008, exp. 16123, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 21 de noviembre de 2012, exp. 18488, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Es de anotar que un gasto solo puede ser deducible si se cumplen los tres requisitos para su deducibilidad, pues si falta uno de ellos no procede la deducción.

En el caso en estudio, la pérdida por eliminación de cuentas en común no es deducible porque **no se cumple el requisito de la relación de causalidad** entre el gasto y la actividad productora de renta de la demandante.

En efecto, está probado que la **pérdida de \$6.583.886.000** es consecuencia de la eliminación de las cuentas en común dentro del proceso de fusión adelantado entre PALMAS OLEAGINOSAS SALAMANCA S.A., como sociedad absorbente, y RADO S.A. y H.G.I. S.A., como sociedades absorbidas y no tiene relación de causa – efecto con la actividad productora de renta de la demandante que, en general, es *“la inversión y desarrollo de toda clase de actividades agrícolas, ganaderas y piscícolas, en especial el de palma africana”*⁹⁶.

La eliminación de las cuentas comunes en las inversiones *“caza, ganadería y agricultura”*, que da lugar a la pérdida contable, tiene como causa el acuerdo de fusión. Dicha pérdida no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, pues resulta de un manejo contable que es necesario para llevar a cabo en el proceso de fusión.

En efecto, la pérdida por **\$6.583.886.000** que fue llevada como deducción en la declaración de renta del año gravable 2004 corresponde a una diferencia de tipo contable que se presentó por el método de intercambio accionario utilizado en el proceso de fusión, debido a que los títulos accionarios cancelados se entregaron por su valor nominal y no por su costo fiscal (más ajustes por inflación) registrado en

⁹⁶ Folio 19 reverso c.p. 1.

libros de las sociedades fusionadas⁹⁷. Este valor (costo fiscal más ajustes por inflación) solo se tuvo en cuenta para determinar la pérdida, pues dicha pérdida obedeció a la diferencia entre el valor registrado en libros y el valor nominal por el cual fueron entregadas las acciones “caza, ganadería y agricultura”, existentes antes de la fusión para ser canceladas y emitir nuevos títulos accionarios como se dispuso en el artículo segundo del orden del día “SEXTO.- CAMBIO DEL VALOR NOMINAL DE LA ACCIÓN” del acta 38 de 28 de diciembre de 2004⁹⁸.

Cabe reiterar que el valor nominal de las acciones difiere, por lo regular, del valor real o del costo fiscal de estas, pues el valor nominal es el precio que se asigna por acuerdo de las partes en el contrato social o en las reformas de este, valor que puede verse aumentado o disminuido dependiendo de si las acciones se valorizan o desvalorizan debido a las fluctuaciones del mercado.

En este caso, así como las acciones se entregaron por un valor nominal que no refleja el verdadero valor de estas, se recibieron nuevos títulos accionarios por

⁹⁷ El valor nominal y costo fiscal de las acciones de las fusionadas era el manera:

EMPRESA ACCIONISTA	INVERSIÓN EN	CANTIDAD ACCIONES	VALOR UNITARIO INVER.	COSTO (registrado en libros)	AJUSTE POR INFLACION	VALOR TOTAL INVERSION (registrado en libros)	VALOR NOM. ACCION
H.G.I.S.A	SALAMANCA S.A	3.256.418	1484	3.958.536.654	875.538.842	4.834.075.496	500
SALAMANCA S.A	H.G.I.S.A	183.280	3255	485.314.994	129.520.829,00	614.835.823	500
SALAMANCA S.A	RADO S.A.	322.275	484	147.194.600	8.707.816	155.902.416	500
RADO S.A.	SALAMANCA S.A	3.321.532	1361	3.163.404.478	1.357.420.561	4.520.825.039	500
TOTAL		7.083.505	6584	7.754.450.726	2.371.188.048	10.125.638.775	

⁹⁸ Folio 492 c.a. 7.

idéntico valor nominal, que, al igual que las acciones entregadas, no reflejan su valor real.

En todo caso, se reitera, cualquier diferencia que haya surgido en el proceso de intercambio accionario y luego del proceso de eliminación de las inversiones en común solamente tiene efectos contables.

Como la pérdida solicitada como deducción no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, procede el rechazo de la deducción, como lo dispuso la DIAN, sin que haya lugar a analizar si se cumplen los restantes requisitos del artículo 107 del E.T.

8. Sanción por inexactitud⁹⁹

En la apelación la actora sostuvo que la sentencia desconoce que existe diferencia de criterios y que se aplica el principio de favorabilidad. Ello, por cuanto es cuestión de criterio determinar si el aporte en especie genera o no ingreso. También lo es determinar si en el proceso de fusión de las sociedades la eliminación de cuentas comunes afecta el patrimonio o los resultados, si es gasto y deducción, o una simple pérdida o descapitalización.

En síntesis, a lo largo del proceso la actora alegó que existe una diferencia de criterios entre la DIAN y la demandante por lo siguiente:

⁹⁹ Ver sentencia de 1 de junio de 2016, exp 20276, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia

- En la adición de ingresos por \$6.403.818.400 se demostró plenamente que las normas aplicables para el aporte en especie son los artículos 29, 79 y 106 del Estatuto Tributario, referentes a ingresos, costos y gastos en especie y que en dicha operación la actora se acogió al Concepto DIAN 32965 de 2004. Asimismo, la DIAN no desvirtuó la equivalencia en el valor comercial del bien aportado y las acciones recibidas a cambio de este.
- En la deducción por eliminación de cuentas en común se demostró plenamente el criterio para aceptar esa deducción de conformidad con los artículos 104, 105, 106 y 107 del Estatuto Tributario.

Además, la actora señaló que en caso de presentarse inexactitud, en virtud del principio de favorabilidad, debe aplicarse la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario que es de cero y no la del artículo 647-1 del mismo estatuto, que es de \$7.273.114.000, pues se trata de un mismo hecho sancionable. Lo anterior, porque como consecuencia de la modificación que hizo la liquidación de revisión de la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2004, no se derivó un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente.

En el presente caso, la actora registró pérdidas fiscales de **\$13.590.192.000**. Como consecuencia de la adición de ingresos operacionales por **\$6.403.818.000** y el rechazo de las deducciones por eliminación de cuentas en común por **\$6.583.886.000**, se disminuyó la pérdida líquida a **\$602.488.000**, por lo que se mantuvo el impuesto sobre la renta gravable declarado por la actora.

La DIAN impuso sanción por inexactitud por \$7.273.114.000 por disminución de la pérdida líquida por \$12.987.704.400, correspondiente a la adición de ingresos no operacionales y al rechazo de la deducción por eliminación de cuentas en común.

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario “*constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, 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***”.

La sanción por inexactitud está vinculada al mayor impuesto a pagar o al menor saldo a favor que resulte de la conducta sancionable. Por ello, algunos contribuyentes adoptaron la práctica de declarar pérdidas fiscales por mayor valor, pues, ante una eventual fiscalización de la declaración no procedía la sanción sino simplemente una reducción de la pérdida declarada¹⁰⁰.

Por lo anterior, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por artículo 24 de la Ley 863 de 2003, sancionó esa práctica y dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. 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

¹⁰⁰ C-910/04

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”. (Se destaca)

Al analizar la exequibilidad de la norma, la Corte Constitucional precisó que¹⁰¹:

“[...] Observa la Corte que no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, **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.**

El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente de que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta –declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el momento en el que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario.

[...] Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, **sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración,**

¹⁰¹ Sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil

valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no". (Se destaca)

Así pues, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no tipifica un hecho sancionable independiente de los del artículo 647 de la misma normativa sino que regula **las condiciones en las cuales deben aplicarse las sanciones por inexactitud y de corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales.**

Además, para fijar tales condiciones cuando se impone sanción por inexactitud por haber incluido pérdidas mayores a las reales, **la norma prevé que la disminución o rechazo de pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor**, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Así, la base para determinar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genere sobre la pérdida a la tarifa vigente para el año en que esta se determinó y declaró.

Sobre este punto, la Sala ha precisado que la sanción por inexactitud procede por el hecho de que el contribuyente declare pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, aunque no se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor¹⁰².

¹⁰² Sentencia de 15 de mayo de 2014, exp. 19647, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

En esencia, la demandante considera que no procede la sanción por inexactitud porque la disminución de las pérdidas fiscales, como consecuencia de la adición de ingresos no operacionales y del rechazo de las deducciones, no ocasionó la disminución del impuesto a cargo ni del saldo a favor y que, por ser más favorable, es aplicable el artículo 647 del E.T y no el artículo 647-1 del mismo estatuto, porque existe un mismo hecho sancionable, que es la omisión de ingresos y la inclusión de deducciones improcedentes.

La Sala reitera que la sanción por inexactitud debe calcularse en los términos y condiciones previstas en el artículo 647-1 del E.T, pues, de acuerdo con dicha norma, **la disminución de la pérdida fiscal se considera como un menor saldo a favor**, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente y que dicha cuantía, que tiene como causa el menor saldo a favor, es la base para determinar la sanción por inexactitud.

Además, como lo señaló la Corte Constitucional, la sanción debe ser aplicada en el momento en que se declara el incremento injustificado de las pérdidas fiscales, no cuando se hace efectiva la consecuencia de ese incremento, esto es, la compensación de dichas pérdidas¹⁰³.

En consecuencia, no es que haya dos sanciones por inexactitud por el mismo hecho sancionable, como finalmente alega la demandante para justificar la supuesta aplicación del principio de favorabilidad.

No existe, entonces, la posibilidad de escoger la norma más favorable, como si existieran dos sanciones por inexactitud por la adición de ingresos y el rechazo de

¹⁰³ Sentencia C-910 de 2004.

deducciones. Lo procedente, se insiste, es imponer la sanción por inexactitud en las condiciones que dispuso el artículo 647-1 del E.T, en razón a que la omisión de ingresos y la inclusión de deducciones improcedentes generaron una disminución de la pérdida líquida, que, a su vez, se considera como un menor saldo a favor en los términos previstos en dicha norma.

No obstante, en el caso en estudio no procede la sanción por inexactitud **respecto a la adición de ingresos por el aporte en especie**, porque se presentó una razonada diferencia de criterios entre la actora y la DIAN respecto del derecho aplicable, como pasa a explicarse.

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que *“no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*.

Frente al *“error de apreciación”* y a la *“diferencia de criterios”* entre la oficina de impuestos y el contribuyente, la Sala se pronunció recientemente en los siguientes términos¹⁰⁴:

"El artículo 647 del Estatuto Tributario¹⁰⁵, como se vio, describe los hechos objeto de sanción en que pueden incurrir los contribuyentes al momento de presentar las declaraciones tributarias o las solicitudes de devolución. Igualmente, prescribe lo que podría denominarse una forma de ausencia de responsabilidad, amparada en el *“error de apreciación”* y la *“diferencia de criterios”* entre la oficina de impuestos y el declarante,

¹⁰⁴ Sentencia de 30 de agosto de 2016, exp. 19851, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰⁵ ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. [...].

respecto del derecho aplicable. En esta situación, el contribuyente incurre en una conducta típica (incluir deducciones inexistentes o improcedentes, por ejemplo), antijurídica (porque lesiona el recaudo) y culpable (porque la operación se hizo deliberadamente¹⁰⁶ o por culpa¹⁰⁷)¹⁰⁸. Pero amparado en una interpretación plausible de una

¹⁰⁶ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** La ley distingue tres especies de culpa o descuido.

Culpa grave, negligencia grave, culpa lata, es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.

(...)

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

¹⁰⁷ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** (...)

Culpa leve, descuido leve, descuido ligero, es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano.

El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia, es responsable de esta especie de culpa.

Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

¹⁰⁸ En sentencia del 3 de octubre de 2007, la Sección Tercera precisó sobre la culpa que es *“(...) la reprochable conducta de un agente que generó un daño antijurídico (injusto) no querido por él pero producido por la omisión voluntaria del deber objetivo de cuidado que le era exigible de acuerdo a sus condiciones personales y las circunstancias en que actuó¹⁰⁸; o sea, la conducta es culposa cuando el resultado dañino es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo. También por culpa se ha entendido el error de conducta en que no habría incurrido una persona en las mismas circunstancias en que obró aquella cuyo comportamiento es analizado y en consideración al deber de diligencia y cuidado que le era exigible.*

(...)

Tradicionalmente se ha calificado como culpa la actuación no intencional de un sujeto en forma negligente, imprudente o imperita, a la de quien de manera descuidada y sin la cautela requerida deja de cumplir u omite el deber funcional o conducta que le es exigible; y por su gravedad o intensidad, siguiendo la tradición romanista, se ha distinguido entre la culpa grave o lata, la culpa leve y la culpa levísima, clasificación tripartita con consecuencias en el

norma que lo autorizaba a hacerlo. Es decir, error de tipo o error de licitud.

De manera que, a juicio de la Sala, para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 ET, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado

ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual, conforme a lo que expresamente a este respecto señale el ordenamiento jurídico.

De la norma que antecede se entiende que la culpa leve consiste en la omisión de la diligencia del hombre normal (diligens paterfamilias) o sea la omisión de la diligencia ordinaria en los asuntos propios; la levísima u omisión de diligencia que el hombre juicioso, experto y previsivo emplea en sus asuntos relevantes y de importancia; y la culpa lata u omisión de la diligencia mínima exigible aún al hombre descuidado y que consiste en no poner el cuidado en los negocios ajenos que este tipo de personas ponen en los suyos, y que en el régimen civil se asimila al dolo.

Respecto de la culpa grave señalan los hermanos Mazeaud, que si bien es cierto no es intencional, es particularmente grosera. "Su autor no ha querido realizar el daño, pero se ha comportado como si lo hubiera querido; era preciso no comprender quod omnes intelligunt para obrar como él lo ha hecho, sin querer el daño". De acuerdo con jurisprudencia citada por estos autores incurre en culpa grave aquel que ha "...obrado con negligencia, despreocupación o temeridad especialmente graves..." (Derecho Civil, Parte II, vol. II, pág. 110)¹⁰⁸ y agregan que "...reside esencialmente en un error, en una imprudencia o negligencia tal, que no podría explicarse sino por la necedad, la temeridad o la incuria del agente..." (Mazeaud y Tunc, Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Delictual y Contractual, Tomo I, Volumen II, pág 384.)

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Bogotá, D.C., tres (3) de octubre de dos mil siete (2007). Radicación número: 41001-23-31-000-1995-08354-01(24844). Actor: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR I.C.B.F. Demandado: ALBA DIELA CALDERON DE RAMIREZ. Referencia: ACCION DE REPARACION DIRECTA - REPETICIÓN-.

diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.

De tal forma que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *la interpretación del derecho propiamente dicha*, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos¹⁰⁹. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre.

Pero, ¿qué se entiende por una “interpretación razonable” de las normas tributarias? La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- La norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.

¹⁰⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

- La posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación previstos en la ley y la Constitución.
- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación.
- La situación particular del contribuyente, que debe subsumirse en la norma aplicable al caso concreto objeto de interpretación.

De verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre la base de los criterios descritos, se puede afirmar que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

El error de interpretación o la diferencia de criterios, en últimas, es una forma de violación de la ley por interpretación errónea, que se configura cuando se asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De hecho, al amparo de la doctrina del derecho viviente¹¹⁰, la Corte Constitucional¹¹¹ ha precisado que es necesario distinguir los

¹¹⁰ Sobre la teoría del derecho viviente, puede consultarse la sentencia C-557 de 2001, en la que se explica: *“cuando una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución (...) la interpretación jurisprudencial y doctrinaria del texto normativo demandado debe ser tenida en cuenta para fijar el sentido, los alcances, los efectos, o la función de la norma objeto del control constitucional en un proceso, tal y como ha sido aplicada en la realidad”*.

¹¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos)¹¹².

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Así, en el proceso judicial en que se analice si un acto administrativo tributario es nulo por violación de la ley por interpretación errónea, el contribuyente debe demostrar que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico gravado y declarado es razonable.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley. “

¹¹² Sentencia C-1046 de 2001: “...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de “disposición” y de “contenido normativo”. Así, en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las misma”.

De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”.

Con base en el anterior criterio jurisprudencial, que se reitera, y teniendo en cuenta que por el aporte en especie la actora, como absorbente, recibió a cambio unas acciones, razonablemente consideró aplicables las normas sobre ingresos, costos y gastos en especie y, en particular, el artículo 29 del Estatuto Tributario, conforme con el cual los pagos que constituyen ingresos en especie se determinan por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Asimismo, como de acuerdo con la escritura pública de 24 de diciembre de 2004, el valor comercial del inmueble aportado a La Rosaura S.A. y de las acciones que la actora recibió a cambio era el mismo (\$6.703.818.400), con fundamento en el artículo 29 del Estatuto Tributario, esta consideró que para efectos tributarios no existió ingreso.

Por su parte, con base en el artículo 90 del Estatuto Tributario, la DIAN estimó que como consecuencia de las acciones que la actora, como absorbente, recibió de La Rosaura S.A por el aporte del inmueble a esta sociedad, la demandante obtuvo un ingreso de \$6.403.818.000 derivado de la diferencia entre el precio de enajenación o aporte del inmueble (\$6.703.818.000) y el costo de adquisición de dicho inmueble (\$300.000.000).

Aun cuando la Sala precisó que asiste razón a la DIAN y, por ende, procedía la adición de ingresos, pues la norma aplicable es el artículo 90 del Estatuto Tributario, no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud, pues se pone en evidencia que entre las partes existe una razonada diferencia de criterios en relación con las normas aplicables para determinar el ingreso por el aporte en especie para capitalizar una sociedad. Además, las cifras declaradas por la demandante fueron ciertas.

Cabe advertir que sobre el tratamiento fiscal de los aportes en especie, la doctrina de la DIAN no ha sido constante, pues, en alguna oportunidad sostuvo que este tipo de operaciones se regía por los artículos 29, 79 y 106 del Estatuto Tributario¹¹³, tesis que mantuvo hasta el año 2003¹¹⁴.

Así, el hecho de que en algún momento la DIAN haya tenido como doctrina una postura similar a la que defiende la actora y que respecto al tratamiento tributario de los aportes en especie su doctrina no haya sido constante, pone en evidencia que sobre este aspecto existe diferencia de criterios sobre las normas aplicables.

Por lo anterior, la Sala no impone a la actora sanción por inexactitud derivada de la adición de ingresos no operacionales por \$\$6.403.818.000.

De otra parte, debe mantenerse la sanción por inexactitud frente a la deducción por pérdidas contables por eliminación de cuentas en común, porque, a diferencia de lo

¹¹³ En efecto, en el **Concepto 10366 de 11 de febrero de 1999**, la DIAN sostuvo que por corresponder a pagos y costos en especie, los aportes en especie “*se rigen por las previsiones de los artículos 29 y 79 del Estatuto Tributario*”. También precisó que “*para fines tributarios, el bien que se entrega será tomado a su valor comercial, al paso que el bien que se recibe también lo será a su valor comercial, de tal suerte que si las especies que se intercambian tienen un mismo valor comercial no existirá un incremento del patrimonio neto y por tanto no se configurará una renta fiscal*” En este concepto, la DIAN también dejó en claro que esta había sido la tesis que había manejado desde 1984 con el Concepto 20036, reiterado también por el Concepto 5102 de 10 de febrero de 1993.

¹¹⁴ En ese año, mediante **Concepto 38764 del 7 de julio de 2003** la DIAN revocó el Concepto 10366 de 11 de febrero de 1999 y señaló que en los aportes en especie sí debe tenerse en cuenta el costo de los bienes aportados, y agregó que la diferencia entre el costo fiscal de los bienes aportados en especie y el **valor patrimonial** de las acciones recibidas a cambio constituye ingreso gravado. De ahí en adelante, ha sostenido que los aportes en especie a una sociedad, por configurarse una enajenación, es necesario aplicar las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario (**Conceptos 32965 del 28 de mayo de 2004 y 73293 de 27 de octubre de 2004**).

que sostiene la actora, no existe una razonable diferencia de criterios en relación con el alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario, sino el desconocimiento de la demandante de los requisitos de las deducciones, en concreto, de la relación de causalidad, pues no tuvo en cuenta que conforme con la referida disposición la relación de causalidad debe presentarse entre el gasto y la actividad productora de renta y no entre el gasto, en este caso, la pérdida contable, y la fusión.

En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud para levantar la sanción respecto de la adición de ingresos por el aporte en especie y mantener la sanción por inexactitud correspondiente al rechazo de deducciones por \$6.583.886.000, así:

Total pérdida rechazada	
\$6.583.886.000	
X Tarifa del impuesto teórico de renta	35%
Total base sanción por inexactitud	\$2.304.360.100
Porcentaje a aplicar	160%
Total sanción por inexactitud	
\$3.686.976.160	

9. Indebida vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios

La actora señala que la DIAN vinculó indebidamente a los deudores solidarios y subsidiarios al proceso de determinación del impuesto, a través de la comunicación

del requerimiento especial, toda vez que los deudores solo pueden vincularse con la notificación del mandamiento de pago, según el artículo 828-1 del Estatuto Tributario.

El artículo 828-1 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“ARTICULO 828-1. VINCULACIÓN DE DEUDORES SOLIDARIOS. La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”.

En sentencia C-1201/03, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo en mención en el entendido de que el deudor solidario debía ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo¹¹⁵.

En la citada providencia, la Corte Constitucional expuso lo siguiente:

“[...]los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido

¹¹⁵ **ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 28. DEBER DE COMUNICAR.** Cuando de la actuación administrativa iniciada de oficio se desprenda que hay particulares que pueden resultar afectados en forma directa, a estos se les comunicará la existencia de la actuación y el objeto de la misma. [...]”

proceso, no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, **en el momento de su determinación**. [...] En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.

[...]

Si lo anterior es así, es decir si antes de que se libre el mandamiento de pago es necesario determinar quiénes son los deudores solidarios y las circunstancias de su responsabilidad, a la actuación administrativa que culmina con esta determinación individual deben ser citados los que puedan resultar señalados como responsables solidarios. A ellos debe reconocérseles el derecho de responder requerimientos, presentar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones, habida cuenta de que proceden no sólo las derivadas de la relación jurídico tributaria del principalmente obligado con el Estado, sino las personales propias del responsable subsidiario que puedan caber.

[...]

En tal virtud, dado que actualmente no existe en el Estatuto Tributario una norma expresa que señale que el deudor solidario debe ser vinculado al referido proceso¹¹⁶, resulta forzoso concluir que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo [...]

Vinculado el deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prescrita por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, el acto administrativo con el que este proceso finaliza, sea una liquidación oficial ejecutoriada o cualquier otro acto de la administración de impuestos debidamente ejecutoriado en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en él.

¹¹⁶ Salvo en el caso de la responsabilidad a que alude el artículo 795 del E.T, pues en este caso la vinculación está ordenada por el artículo 795-1.

[...]

En conclusión, la Corte entiende que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es executable siempre y cuando se entienda que el deudor solidario debe ser citado oportunamente al proceso de determinación de la obligación tributaria, en los términos del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo».

Así pues, para que el título ejecutivo proveniente de la autoridad tributaria sea oponible a los deudores solidarios y subsidiarios, estos deben haber sido vinculados al proceso de determinación de la obligación tributaria en los términos del artículo 28 del C.C.A.

Pues bien, por oficios 30841 y 30842 de 29 de noviembre de 2007, la DIAN comunicó a los deudores solidarios de la actora que había proferido a esta el Requerimiento Especial 900007 de 26 de noviembre de 2007, para proponerle la modificación de la declaración de renta del año gravable 2004¹¹⁷.

Igualmente, por oficios 30843, 30844, 30455, 30846, 30847, 30848 y 30849 de 29 de noviembre de 2007, la DIAN comunicó a los miembros de la junta directiva de la actora, en calidad de deudores subsidiarios, que había formulado a esta el citado requerimiento especial para proponerle la modificación de la declaración de renta del año gravable 2004¹¹⁸.

Así, conforme con el artículo 828-1 del E.T, con el alcance dado en la sentencia C-1201 de 2003, la vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios al proceso de determinación del tributo, mediante la comunicación del requerimiento especial,

¹¹⁷ Folios 268 y 362 c.a. 1

¹¹⁸ Folios 457 a 463 c.a. 1

como hizo la DIAN, era necesaria para posteriormente vincular a esos deudores al eventual proceso de cobro.

Por lo demás, la supuesta indebida vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios al proceso de determinación del impuesto solo podía ser alegada por dichos deudores, quienes, según las pruebas que aparecen en el expediente, no intervinieron en ese trámite. No prospera el cargo.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se practica la siguiente liquidación para excluir la sanción por inexactitud correspondiente a la adición de ingresos por el aporte en especie:

Renglón	Concepto	Liquidación privada	Liquidación de Revisión	Valor determinado
45	Ingresos brutos operacionales	13.352.993.000	13.352.993.000	13.352.993.000
46	Ingresos brutos no operacionales	5.182.920.000	11.586.738.000	11.586.738.000
47	Intereses y rendimientos financieros	13.611.000	13.611.000	13.611.000
48	Utilidad por exposición a la inflación	136.602.000	136.602.000	136.602.000
49	Total ingresos brutos	18.686.126.000	25.089.944.000	18.686.126.000
50	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	6.670.000	6.670.000	6.670.000
51	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	4.218.000	4.218.000	4.218.000
52	Total ingresos netos	18.675.238.000	25.079.056.000	18.675.238.000

53	Costo de ventas	16.776.106.000	16.776.106.000	16.776.106.000
54	Otros costos	878.106.000	878.106.000	878.106.000
55	Total costos	17.654.212.000	17.654.212.000	17.654.212.000
56	Gastos operacionales de administración	2.242.626.000	2.242.626.000	2.242.626.000
57	Gastos operacionales de ventas	1.102.802.000	1.102.802.000	1.102.802.000
60	Otras deducciones	11.265.790.000	4.681.904.000	4.681.904.000
61	Total deducciones	14.611.218.000	8.027.332.000	8.027.332.000
65	Perdida líquida del ejercicio	13.590.192.000	602.488.000	7.006.306.000
70	Impuesto sobre la renta gravable	13.900.000	13.900.000	13.900.000
72	Impuesto neto de renta	13.900.000	13.900.000	13.900.000
73	Sobretasa impuesto a la renta 2004	1.390.000	1.390.000	1.390.000
76	Total impuesto a cargo	15.290.000	15.290.000	15.290.000
80	Saldo a favor año 2003 sin sol dev o compensación	95.005.000	95.005.000	95.005.000
81	Anticipo año gravable 2004	4.265.000	4.265.000	4.265.000
82	Anticipo sobretasa año gravable 2004	569.000	569.000	569.000
83	Anticipo renta y complementarios por el año gravable 2005	9.478.000	9.478.000	9.478.000
84	Sanciones	0	7.273.114.000	3.686.976.000
85	Total saldo a pagar	0	7.198.043.000	3.611.905.000
86	o Total saldo a favor	75.071.000	0	0

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 900002 de 20 de agosto 2008 y la Resolución 900195 de 14 de septiembre de 2009, actos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2004. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como liquidación la practicada por la Sala.

RECONÓCESE personería a MARITZA ALEXANDRA DÍAZ GRANADOS como apoderada de la DIAN, según el poder del folio 1080 del expediente.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

