

ECONOMIA PROCESAL Y ACCESO A LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA – Aplicación en materia tributaria

La Sala anticipa que resolverá este cargo de manera favorable a la parte actora y, por tanto, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. Sin embargo, para efectos de restablecer el derecho a la parte actora, como el vicio de nulidad por violación del debido proceso atañe a la expedición irregular del acto administrativo más no a los vicios derivados de su contenido, por economía procesal y en garantía del acceso a la administración de justicia de la demandante, la Sala no ordenará a la autoridad demandada que restablezca la actuación administrativa a partir del momento en que se cometió la irregularidad, sino que dictará una decisión en reemplazo de los actos administrativos acusados, conforme con la facultad que le otorga el artículo 170 del C.C.A.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 170

PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD – Alcance y aplicación. Impedimentos. Vulneración / PROCEDIMIENTOS – Finalidad / PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA - Impide que el mismo juez que ha conocido en la primera instancia intervenga en la segunda / SEGUNDA INSTANCIA – Finalidad

Sobre el particular la Sala precisa que, este principio tiene consagración constitucional en el artículo 209 y en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo que prevé los principios orientadores de las actuaciones administrativas. Dispone la norma: “En virtud del principio de imparcialidad las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin ningún género de discriminación, por consiguiente, deberán darles igualdad de tratamiento, respetando el orden en que actúen en ellos” Se entiende que el juez conoció de un proceso cuando participó en el debate y emitió su opinión en la decisión que se adoptó frente al caso debatido o sobre aspectos parciales pero esenciales de un proceso. Y, se entiende por instancia anterior, la etapa procesal previa a la etapa de revisión que inicia, a instancia del recurso de apelación o de cualquier otro mecanismo judicial que implique abordar asuntos esenciales de los hechos que fueron discutidos en el proceso objeto de revisión, o de la forma en que se abordó y se tramitó ese proceso. La causal a que alude el numeral 2 del artículo 150 del C.P.C. se fundamenta en el respeto al principio de la doble instancia, cuando ésta procede, el que por demás forma parte del debido proceso y tiene por finalidad impedir que el mismo juez que ha conocido en la primera instancia intervenga en la segunda, juzgando su propia actuación. Para el efecto, debe tenerse en cuenta que la labor de la segunda instancia consiste en verificar, sobre la base de la decisión impugnada, el acierto o el error del *a-quo* en el juicio realizado; en otras palabras, en establecer si el material fáctico y jurídico incorporado al proceso ha sido correctamente valorado y la decisión ajustada a derecho. De donde se colige, que el conocimiento que inhabilita legalmente al juez para un pronunciamiento dentro del proceso está referido a la manifestación de un criterio concreto sobre el asunto de fondo, o el sentido en el que debe resolverse lo que es materia de debate.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 80 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 150 NUMERAL 2

**RECUSACION PARA FUNCIONARIOS PUBLICOS QUE CUMPLEN
ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS – Presupuestos / IMPEDIMENTO –
Obligación del juez de manifestarlo**

para que se configure la causal de recusación prevista en el numeral 2º del artículo 150 del C.P.C., pero aplicada a los funcionarios públicos que adelantan actuaciones administrativas, se requiere que se cumplan los siguientes presupuestos: Que la actuación administrativa deba surtirse en dos instancias. Que el funcionario público que conoce de la segunda instancia deba realizar la investigación, practicar las pruebas o *pronunciar decisiones definitivas*. Que ese funcionario público haya conocido de la actuación administrativa en instancia anterior. Para el efecto, debe tenerse en cuenta que se entiende que el funcionario público conoció de la actuación administrativa cuando participó en el debate y emitió su opinión para tomar la decisión que se adoptó frente al caso debatido o sobre aspectos parciales pero esenciales de la actuación administrativa. Se entiende por instancia anterior, la etapa procesal previa a la etapa de revisión que inicia, a instancia del recurso de apelación o de cualquier otro mecanismo judicial que implique abordar asuntos esenciales de los hechos que fueron discutidos en el proceso objeto de revisión, o de la forma en que se abordó y se tramitó ese proceso.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 150
NUMERAL 2

ANTICIPIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Pago adelantado del impuesto sobre la renta del período gravable siguiente al que se está declarando / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – No se puede formular sobre el anticipo. Contenido

El anticipo del impuesto sobre la renta es una obligación accesorio que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de este tributo y que procura el pago por adelantado del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable siguiente al que se está declarando. Como se obliga a pagar sobre un impuesto aún no causado, el anticipo se calcula sobre el impuesto neto de renta del respectivo año gravable causado o sobre el promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente conforme con las reglas del artículo 807 del E.T. Habida cuenta de que el contribuyente puede errar en el cálculo del anticipo y que la DIAN advierte esa inconsistencia, generalmente, una vez que se ha causado el impuesto sobre la renta respecto del periodo sobre el que se calculó y pagó el anticipo, en reiterada doctrina judicial, la Sala ha manifestado que la Administración tributaria no puede formular liquidación oficial para modificar ese anticipo porque, cuando la DIAN formula la liquidación oficial, lo más seguro es que el contribuyente ya haya liquidado y pagado el impuesto correspondiente al periodo gravable respecto del cual se hizo el pago anticipado. De suerte que, para la Sala, en las circunstancias anotadas, el anticipo pierde su condición de pago anticipado del impuesto para convertirse en un impuesto causado y consolidado, exigible por parte del Estado. De manera que, la DIAN puede revisar el impuesto correspondiente, pero ya no el anticipo y, para el efecto, puede formular liquidación oficial de revisión respecto del denunciado rentístico correspondiente. También ha dicho la Sala que la modificación del anticipo en la liquidación oficial del denunciado de renta en el que se liquidó es improcedente, además, con fundamento en el artículo 712 del Estatuto Tributario, toda vez que la liquidación oficial sólo puede comprender el período gravable correspondiente y, por tanto, sólo puede fundamentarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 807 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 712

ACTO ADMINISTRATIVO – Causales de nulidad / FALTA DE APLICACION –
Ocurre cuando el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, sin embargo, no la aplica a la solución del caso

Según la doctrina judicial del Consejo de Estado, ocurre la primera forma de violación, esto es, la falta de aplicación de una norma, ya porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, sin embargo, no la aplica a la solución del caso. También sucede esa forma de violación cuando el juez acepta una existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, *pues no tiene validez en el tiempo* o en el espacio. En los dos últimos supuestos, el juzgador puede examinar la norma pero cree, equivocadamente, que no es la aplicable al asunto que resuelve, evento en el cual se está ante un típico caso de violación por falta de aplicación, no de interpretación errónea, en razón de que la norma por no haber sido aplicada no trascendió al caso. (Cursiva fuera de texto) La Sala precisa que las causales de nulidad de los actos administrativos están previstas en el artículo 84 del C.C.A., entre las que sobresale la infracción a las normas en las que ha debido fundarse el acto para su expedición o la violación a una norma superior, como se conoce genéricamente a esta causal de nulidad. La contravención legal a la que hace referencia el artículo en mención puede ser directa o indirecta. Será directa cuando se configure una de las siguientes situaciones: *i) falta de aplicación, ii) aplicación indebida o, iii) interpretación errónea.*

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84

DEDUCCION DE PERDIDAS DE SOCIEDADES – Oportunidad para solicitarla / PERDIDAS FISCALES EN FUSION DE SOCIEDADES – Consagración legal. Requisitos. Aplicación a sociedades en proceso de fusión artículo 85 de la Ley 75 de 1986 / COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES – Condiciones / RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA / PERDIDAS FISCALES – Requisitos para la compensación antes de la ley 788 de 2002

El plazo de los 8 años no se hizo extensivo a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002 toda vez que, el párrafo transitorio, como se puede apreciar, reiteró que sólo podían compensarse dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron. Luego, el párrafo transitorio establece el efecto ultractivo del artículo 85 de la Ley 75 de 1986, pero circunscrito al plazo previsto para ejercer el derecho. En lo que concierne al tratamiento de las pérdidas fiscales en los casos de fusión de sociedades, el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 nada reguló. A contrario sensu, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 estableció las siguientes reglas: Que las pérdidas fiscales sean de la sociedad absorbida. Que la compensación de esas pérdidas fiscales se haga con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere la sociedad absorbente o resultante del proceso de fusión. Que la compensación no exceda el equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. Que el plazo para compensar las pérdidas fiscales que sufrieron las sociedades fusionadas se debe contar a partir de los períodos gravables en que registraron las pérdidas y hasta el plazo previsto en la

ley que estuviera vigente en el período en que tales sociedades fusionadas generaron y declararon la pérdida fiscal. Que se pruebe que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión. La Sala precisa que, para que se consolide el derecho a compensar la pérdida fiscal no basta que exista la pérdida, es necesario que ésta se compense. Y, para el efecto, la norma que regula la compensación de la pérdida, como se vio, puede establecer condiciones de modo (condiciones para compensar la pérdida) y de plazo (límites de períodos gravables en que puede llevarse la pérdida). De manera que, en tanto se consolida el derecho no es dable hablar de derechos adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas, sino de meras expectativas. En esa medida, sólo cuando se tiene la certeza de la existencia de derechos adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas, y de que la nueva norma las modifica, se puede hablar de retroactividad de la ley tributaria. De ahí que sea relevante establecer, en el caso concreto, si el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 se puede aplicar a las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad a su vigencia. O mejor, si para consolidar el derecho a compensar la pérdida fiscal ocurrida a 31 de diciembre de 2002 en vigencia de la Ley 788 de 2002 es necesario cumplir las condiciones de modo y plazo previstas en esta ley. Para la Sala está claro que las condiciones de plazo que previó el artículo 24 de la ley 788 de 2002 no se aplican a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002, en virtud del párrafo transitorio de ese artículo que, como se vio, enfatizó en que para esas pérdidas se seguía aplicando el plazo vigente al momento en que ocurrió la pérdida, esto es, los cinco años, y no los ocho que previó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

FUENTE FORMAL: LEY 75 DE 1986 - ARTÍCULO 85 / LEY 788 DE 2002
- ARTÍCULO 24

PERDIDAS FISCALES – Plazo y modo aplicable a las pérdidas generadas a 31 de diciembre de 2002 / FUSION – Efectos de la escritura de fusión y el registro en cámara de comercio / COMPENSACION DE PERDIDAS EN FUSION – Se compensan las de la sociedad absorbida no la de la absorbente

Para la Sala está claro que las condiciones de plazo que previó el artículo 24 de la ley 788 de 2002 no se aplican a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002, en virtud del párrafo transitorio de ese artículo que, como se vio, enfatizó en que para esas pérdidas se seguía aplicando el plazo vigente al momento en que ocurrió la pérdida, esto es, los cinco años, y no los ocho que previó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002. En cuanto a las condiciones de modo, nada dijo el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Y aunque para la Sala es claro que la citada norma reguló, en general, las condiciones de modo en que se deben compensar las pérdidas ocurridas a partir del año 2003, y, de manera especial, las condiciones en que se deben compensar las pérdidas de las sociedades fusionadas ocurridas a partir de ese mismo año 2003, esas condiciones también deben aplicarse a las pérdidas ocurridas al 31 de diciembre de 2002, toda vez que el derecho a compensarlas no se consolidó en vigencia del artículo 85 de la Ley 75 de 1986. Los numerales 9 y 4 de los artículos 28 y 29, respectivamente, del Código de Comercio se limitan a regular la obligación de inscribir ciertos actos en la Cámara de Comercio. De esta regulación no se infiere que sea irrelevante la fecha en que se eleva a escritura pública el Acuerdo de Fusión. Si bien es cierto que a partir de la inscripción de la escritura pública en la Cámara de Comercio, el acuerdo es oponible a terceros, ello no quiere decir que los actos ejecutados después de formalizada la fusión con la escritura pública sean actos propios de las sociedades individualmente consideradas antes de la fusión, pues ya lo son de la sociedad resultante del proceso de absorción. En efecto, de

conformidad con el artículo 172 del Código de comercio, la fusión es una reforma estatutaria mediante la cual, una o más sociedades se disuelven sin liquidarse, bien sea para crear una nueva entidad o para que una de ellas absorba a la otra. Como efecto de la fusión, y en concordancia con el artículo 178 del Código de Comercio, una vez formalizado el acuerdo contentivo de la reforma estatutaria, la entidad absorbente o la nueva que se crea, adquiere en conjunto los bienes, derechos y obligaciones de las absorbidas, para consolidar en cabeza suya un único patrimonio, al tiempo que la sociedad fusionada o absorbida desaparece de la vida jurídica. En concordancia con las anteriores disposiciones, el artículo 14-1 del E.T., precisa que la sociedad absorbente adquiere tanto las obligaciones tributarias como los derechos tributarios de la sociedad de la absorbida. En el caso concreto, como se precisó, el derecho de compensar las pérdidas con las utilidades obtenidas a partir del registro de las mismas era de la sociedad absorbente, no de la sociedad absorbida, y la compensación debía hacerse en los términos del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, ley vigente al momento de ejercer el derecho a la compensación. Luego, la parte actora no adquirió de la sociedad absorbida ningún derecho de compensar pérdidas porque ésta, precisamente, al momento de la fusión no reportaba ninguna.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 24

SANCION POR INEXACTITUD – Naturaleza accesoria. Presupuestos / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Imprudencia de la sanción por inexactitud. Alcance. Indevida aplicación y falta de aplicación no configura la diferencia de criterios

Sobre la sanción por inexactitud, es criterio reiterado de la Sala que esta tiene una naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647 del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda. Ahora bien, el artículo 647 del E.T. señala que no habrá lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable. El alcance de esta aparte normativo ha sido precisado por la Sala quien ha señalado que la discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable. Así mismo, tiene por establecido 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” a que hace alusión la cita referida, lo que excluye la interpretación sobre los hechos discutidos. Ahora bien, por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que esta consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; es decir, que se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diez (10) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00256-01(17450)

Actor: MACROFINANCIERA S.A. C.F.C.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Macrofinanciera S.A. C.F.C. y la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 16 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, que falló lo siguiente:

*“1. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095 de 18 de agosto de 2006 y la Resolución No. 310662007000027 del 31 de julio de 2007, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante los cuales modificó a MACROFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL NIT. 860.024.414-1, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2004.*

*2. **MODIFÍCANSE** los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.*

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.

4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte actora demandante, si a ello hubiera lugar. Déjense las constancias del caso.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de abril de 2005, MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. presentó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004, con un saldo a favor de \$2.495.596.000. El 3 de junio del mismo año, presentó una corrección para disminuir el saldo a favor a \$2.481.5241000.

- El 18 de agosto de 2005, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004,

presentada por la parte actora, en los siguientes términos: i) Rechazo de la compensación de pérdidas fiscales: \$3.242.802.000, ii) rechazo de deducciones por provisiones: \$2.134.252, iii) rechazo de la pérdida por siniestros: \$19.545.584, iv) modificación del anticipo de renta para el año 2005: \$384.314.000; v) sanción por inexactitud: \$1.833.298.000 y vii) total saldo a pagar: \$872.556.000

- El 23 de octubre de 2006, la parte actora interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095, recurso en el que aceptó las glosas relacionadas con la deducción de provisiones por \$2.134.254 y la deducción de pérdidas por siniestros por \$19.545.584.

- El 31 de julio de 2007, mediante la Resolución No. 310662007000027, la Administración resolvió el recurso de reconsideración presentado por la parte actora. Confirmó el acto administrativo recurrido.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

MACROFINANCIERA S.A. C.F.C., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: *Que es nulo el acto administrativo integrado por la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000059 del 18 de agosto de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes y la Resolución No. 310662007000027 de fecha julio 31 de 2007 proferida por la División Jurídica Tributaria, de la misma Administración.*

SEGUNDA: *Que como restablecimiento del derecho de mi poderdante se decida por ese H. Tribunal que no hay lugar a modificar la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable 2004, por no existir fundamento legal, y se decida que la declaración de corrección presentada por medios electrónicos, el día 3 de junio de 2005, bajo en número de control automático 320937615, correspondiente a este periodo, se encuentra en firme.*

TERCERA: *Que como restablecimiento del derecho, se proceda a devolver el saldo a favor generado en tal declaración privada, con los respectivos intereses de conformidad con la Ley, causados a partir de la fecha en que debió haber sido efectuada la devolución del saldo a favor.”*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 83, 150 numeral 12, 209, 228, 230, 338 y 363 de la Constitución Política, 147, 647, 712, y 807 del Estatuto Tributario, 84 de la Ley 75 de 1986, 264 de la Ley 223 de 1995, 24 de la Ley 788 de 2002, 28 numeral 9º y 29 numeral 4º del Código de Comercio, 1º del Decreto 852 de 2006, 60 numeral 1º del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Resolución Externa 008 del 2000 del Banco de la República y la Resolución 8785 de 1998 expedida por la DIAN.

Los cargos de violación propuestos por la parte actora aluden a la pérdida fiscal por \$3.242.802.00, al anticipo por \$384.314.000 y a la sanción por inexactitud por \$1.833.298.000. El concepto de violación se resume así:

PÉRDIDA FISCAL

1) Violación por aplicación indebida del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, y por falta de aplicación de los artículos 363 de la Constitución Política y 84 de la Ley 75 de 1986.

La parte actora dijo que era inconstitucional que la DIAN exigiera los requisitos establecidos en el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 147 del E.T., para que se reconocieran como deducibles las pérdidas fiscales originadas antes de la entrada en vigencia de esa ley. Dijo que la aplicación indebida del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 implica la violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, consagrado en el artículo 363 de la C.P.

Resaltó que el artículo 147 del E.T., antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002, le otorgaba a las Sociedades el derecho a compensar las pérdidas fiscales generadas en los periodos 1999 y 2000, con las utilidades generadas dentro de los 5 años siguientes a su registro, sin más requisitos que los establecidos en la ley vigente al momento en que se originaron las pérdidas a compensar.

Agregó, que en el transcurso de los 5 años concedidos por la norma para compensar las pérdidas, el legislador modificó el artículo 147 del E.T. para introducir nuevas condiciones a la compensación pura y simple que hasta ese momento regía. Que, una vez consolidado el derecho a efectuar la compensación, en virtud del principio de irretroactividad de la ley, no podía darse aplicación a las limitaciones introducidas por la nueva norma, esto es, las previstas en el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

La parte actora explicó que en el año 2004 se fusionó con CAMBIOS COUNTRY S.A., y que este hecho le permitió compensar las pérdidas generadas en los años 1999 y 2000 con las utilidades generadas en la fusión.

Por último, después de analizar el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, y de poner de presente que, a su juicio, esa norma sí tuvo en cuenta el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, dijo que el párrafo de este artículo enfatizó en que las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2002 podían ser compensadas en cualquier periodo gravable, dentro de los 5 años siguientes al periodo en que se determinaron. Insistió en que el régimen legal aplicable al caso concreto era el vigente al momento en que surgió la pérdida compensable, esto es, el vigente para los años 1999 y 2000.

2) Violación por falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

La parte actora dijo que la DIAN, mediante Concepto No. 018899 del 2 de abril de 2002, estableció que para efectos de determinar el periodo gravable en el cual debía aplicarse la compensación de pérdidas fiscales, conforme a lo previsto en el artículo 20 de la ley 716 de 2001, era necesario acudir a lo dispuesto en los artículos 363 y 338 de la C.P. y que de estas normas se desprendía que la nueva ley no podía ser aplicada sobre pérdidas originadas con anterioridad a su vigencia, pues estas pérdidas se rigen por las leyes vigentes al momento de su ocurrencia.

Señaló que la Administración, en abierta contradicción con el criterio expuesto en el concepto citado, pretendió que las pérdidas generadas con anterioridad al año gravable 2003 no fueran compensadas en los términos de la ley vigente al momento de su ocurrencia, sino bajo las nuevas reglas establecidas en la Ley 788 de 2002.

Así, la parte actora manifestó que actuó de conformidad con la doctrina oficial vigente y, por lo tanto, insistió en que se debe aplicar a su caso el artículo 264 del E.T.

3) Violación por falta de aplicación de la Resolución Externa No. 008 de 2000 del Banco de la República.

La parte actora dijo que, si en gracia de discusión, el argumento expuesto sobre la inaplicabilidad del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 no prosperaba y, por tanto, se estimaba que era aplicable al caso el numeral 5º del artículo citado, tenía derecho a solicitar la compensación de las pérdidas, ya que la actividad económica desarrollada por las sociedades participantes antes de la fusión, era la misma, según lo previsto en la Resolución Externa 008 de 2000 del Banco de la República.

Agregó que, para la DIAN, Macrofinanciera S.A. C.F.C. y Cambios Country no ejecutaban actividades económicas idénticas, puesto que, de acuerdo con el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, las compañías de financiamiento comercial son establecimientos de crédito, cuyo fin principal es captar recursos a término para realizar operaciones de crédito y que, en cambio, según la Resolución Externa 008 de 2000 del Banco de la República, las casas de cambio tienen por objeto social exclusivo la realización de operaciones de cambio.

Que eso no era cierto, por cuanto, de conformidad con la Resolución Externa 008 del 2000 del Banco de la República, tanto las casas de cambio como las compañías de financiamiento comercial son intermediarios del mercado cambiario y que, en consecuencia, para efectos del desarrollo de las operaciones de cambio, los dos tipos de entidades comparten la misma actividad económica.

4) Violación de la Resolución 8587 de 1998 por aplicación indebida, y de los artículos 338 y 150 numeral 12 de la Constitución Política.

La parte actora señaló que la DIAN, con base en la CIU REV AC 3, expedida por el DANE para efectos estadísticos, fijó la clasificación de las actividades económicas, mediante la Resolución 8587 de 1998. Afirmó que esta clasificación tiene como finalidad instrumentar la obligación formal a cargo de los declarantes, contenida en el artículo 612 del E.T. de informar la actividad económica en todas las declaraciones tributarias.

Dijo, que la Resolución 8587 de 1998 no puede ser utilizada para interpretar el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, ya que fue expedida para fines estadísticos y para el cumplimiento de deberes formales.

5) Violación por falta de aplicación del numeral 1º del artículo 60 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, artículos 28 numeral 9º y 29 numeral 4º del Código de Comercio del mismo ordenamiento, y violación por interpretación errónea del artículo 1º del Decreto 852 de 2006.

La parte actora manifestó que dentro de las operaciones que la ley autoriza realizar a las compañías de financiamiento comercial se encuentran las desarrolladas por CAMBIOS COUNTRY. Que, por lo tanto, la DIAN no podía afirmar que las sociedades fusionadas no realizaban las actividades propias de la intermediación en el mercado cambiario, antes de que se llevara a cabo el proceso de fusión.

Dijo que MACROFINANCIERA S.A. C.F.C., desde el año 2001, entró en proceso de desmonte progresivo y voluntario en razón a su detrimento patrimonial, de tal

forma que, por una limitación legal sólo podía realizar las actividades relacionadas con dicho proceso.

Que no obstante esta situación, solicitó a la Superintendencia Bancaria la autorización para reactivar sus operaciones, autorización que fue concedida el 23 de diciembre de 2004, mediante el acto administrativo que autorizó el proceso de fusión con CAMBIOS COUNTRY. De tal forma que, sólo hasta la fecha de aprobación del reinicio de sus operaciones, Macrofinanciera pudo desarrollar las actividades previstas en su objeto social.

Señaló que, en ejecución de la autorización conferida por el ente de control, el 29 de diciembre de 2004 se protocolizó, mediante escritura pública, el acuerdo de fusión suscrito entre MACROFINANCIERA y CAMBIOS COUNTRY, que fue inscrito en el registro mercantil de la cámara de comercio el 31 de diciembre del mismo año, tal como lo establece el artículo 34 del Código de Comercio. Con lo anterior, dijo, se formalizó el proceso de fusión según las reglas del artículo 60 del E.O.S.F., el 31 de diciembre de 2004.

La parte actora sostuvo también que, durante los días 29 y 30 de diciembre de 2004, realizó operaciones propias del mercado cambiario, con lo que se demostró que antes de la fusión, MACROFINANCIERA desarrolló la misma actividad de CAMBIOS COUNTRY.

6) *Violación de artículo 83 de la Constitución Política por falta de aplicación.*

La parte actora manifestó que no era cierta la afirmación de la DIAN, según la cual, la fusión entre MACROFINANCIERA y CAMBIOS COUNTRY tuvo como finalidad exclusiva la de evadir impuestos y que no existió justificación comercial para dicho proceso. A juicio de la parte actora estas afirmaciones desconocen el principio de la buena fe.

Dijo que en el Acta No. 51 de la Asamblea General de Accionistas de la parte actora, se expusieron las razones comerciales de la fusión, que fueron avaladas por la Superintendencia Bancaria. Que, por tanto, afirmar que no existe una justificación comercial, pone en entredicho la autorización de la entidad de control.

Apuntó que en materia de fusiones no existe una restricción comercial en cuanto a qué sociedad debe actuar como absorbente y cuál como absorbida. Que, en consecuencia, esa decisión depende de las partes y de los intereses comerciales involucrados en el proceso.

ANTICIPO

Violación, por aplicación indebida, de los artículos 712 y 807 del Estatuto Tributario.

La parte actora señaló que la Administración violó los artículos 712 y 807 del E.T. al liquidar el anticipo para el año 2005, a pesar de que MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. había presentado la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a ese periodo. Pidió que se le aplicara la doctrina judicial de esta sección (Sentencia del 25 de noviembre de 2004, M.P. Maria Inés Ortiz Barbosa).

SANCIÓN POR INEXACTITUD.

Violación, por aplicación indebida, del artículo 647 del Estatuto Tributario.

La parte actora señaló que la Administración no podía aplicar la sanción por inexactitud, en razón a que la discusión se originó en una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable al caso.

CARGO PARA TODAS LAS GLOSAS

Violación del principio de imparcialidad y de la doble instancia. Violación de los artículos 209, 229 y 230 de la Constitución Política.

La parte actora dijo que la legislación fiscal establece que el proceso de determinación y discusión debe ser surtido a través de varias instancias, a fin de garantizar la imparcialidad en las decisiones tomadas por la Administración.

Que no obstante lo anterior, la DIAN violó el principio de la imparcialidad, ya que, la misma funcionaria que proyectó la liquidación oficial de revisión fue quien desató el recurso de reconsideración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los siguientes términos:

1) Compensación de pérdidas.

La DIAN dijo que según el artículo 147 del E.T., modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, la compensación de las pérdidas en procesos de fusión y escisión con las rentas ordinarias obtenidas por las sociedades resultantes, solo son procedentes si la actividad económica de las intervinientes, era la misma antes de la respectiva fusión.

Que, de igual modo, según el párrafo transitorio del mismo artículo, las sociedades podían compensar las pérdidas registradas a 31 de diciembre de 2002, con las rentas obtenidas dentro de los 5 años siguientes al periodo en que estas se registraron.

Señaló que, en el presente caso, se compensaron ciertas pérdidas generadas por la parte actora en los años gravables 1999 y 2000, con las rentas líquidas obtenidas en el proceso de fusión llevado a cabo con CAMBIOS COUNTRY en el mes de diciembre de 2004.

Que, dado que la fusión tuvo lugar con posterioridad a la vigencia de la Ley 788 de 2002, le eran aplicables las reglas relativas a la compensación de las pérdidas fiscales con rentas líquidas originadas en una fusión y, consecuentemente, la exigencia sobre la identidad en la actividad económica de las sociedades participantes.

Dijo que si bien es cierto que el artículo 147 del E.T., antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002, confería a las sociedades el derecho a compensar la pérdidas fiscales sufridas en cualquier año, solamente podían hacerlo con las rentas obtenidas por la misma sociedad, de tal forma que, a la luz de ésta disposición, no

era viable realizar la compensación de pérdidas cuando las rentas fueran obtenidas por otro ente jurídico, como en el caso de la fusión.

De igual modo, dijo que al tenor de la normativa anterior a 2002, el derecho a la compensación de la pérdida se adquiría desde el momento en que ésta fuera originada, pero que su ejercicio estaba condicionado a que generaran utilidades en todas o cada una de las vigencias siguientes, de tal forma que, mal podría hablarse de un derecho reconocido si la parte actora no generó utilidades con las cuales enjugar las pérdidas. Que, por el contrario, lo que se advirtió en el presente caso fue que la utilidad con la que se compensaron las pérdidas fue generada por CAMBIOS COUNTRY, antes de ser fusionada.

Agregó que mal podía afirmarse que la norma se haya aplicado retroactivamente, cuando el hecho condicionante para exigir el requisito de cuyo incumplimiento deviene el rechazo de la compensación de las pérdidas, no es el momento de la realización de la pérdida, sino la formalización de la fusión, evento que se llevó a cabo el 29 de diciembre de 2004. Que, por lo tanto, esta exigencia no varió las condiciones jurídicas anteriormente existentes, ni se cambió la interpretación oficial en sentido contrario al que se había planteado sobre la materia.

2) Violación por falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

La DIAN dijo que no cambió su posición referida a no aplicar la ley tributaria en forma retroactiva, tal como se ha consignado en los conceptos a que hizo referencia la parte actora. Que en el presente caso, la Ley 788 de 2002 no se aplicó retroactivamente sino que se aplicó la ley vigente al año gravable 2004, año en que la sociedad resultante del proceso de fusión compensó las pérdidas con las rentas líquidas provenientes de la misma operación de fusión.

3) Las actividades desarrolladas por MACROFINANCIERA y CAMBIOS COUNTRY antes de la fusión.

La DIAN señaló que si bien es cierto que a las compañías de financiamiento comercial también se les otorga la posibilidad de ejercer operaciones cambiarias, en el certificado de existencia y representación legal de la parte actora constaba que su objeto social comprendía, en primer lugar, la captación de ahorro a través de depósitos a término, y que solo en el literal i) contemplaba la intermediación en el mercado cambiario, de lo que dedujo que no existía identidad en las actividades económicas de las sociedades participantes en la fusión.

Sobre el momento en que debe entenderse formalizado el acuerdo de fusión, a efectos de interpretar el artículo 24 de la Ley 788, la DIAN dijo que correspondía a la fecha de la escritura pública y no, como lo afirmaba la parte actora, con la suscripción en el registro mercantil. Que luego, como la escritura pública fue protocolizada el 29 de diciembre de 2004, las operaciones de intermediación en el mercado cambiario realizadas los días 29 y 30 de diciembre por la parte actora no fueron realizadas antes de la fusión como lo exige la norma.

En cuanto a la carencia de razones comerciales de la fusión, la DIAN dijo que este tema no era objeto de discusión, pero que, sin embargo, advertía que no dejaba de llamar la atención que MACROFINANCIERA S.A. C.F.C., a pesar de haber sido disuelta por detrimento patrimonial, fuera quien hubiese absorbido a CAMBIOS COUNTRY, que registró ingresos para el año 2004 por \$17.231.441.229.

4) Anticipo por el año gravable 2005.

Sobre el anticipo para la vigencia fiscal 2005, dijo que la firmeza de la declaración correspondiente a ese periodo no había operado al momento de la expedición de los actos demandados. Que, por tanto, existía la posibilidad de que la declaración fuera modificada por la administración o por el declarante, razón por la cual, el anticipo conservaba la naturaleza de ser un abono para el impuesto del periodo gravable 2005.

5) Sanción por inexactitud.

La Administración dijo que la parte actora incluyó deducciones inexistentes fiscalmente, no por el hecho de no haber realizado las erogaciones, sino porque su viabilidad se encontraba condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos legales para su aceptación.

Señaló que la demandante incluyó en la declaración datos o factores equivocados, de los que se derivó un menor impuesto a pagar del declarado, y que no era aceptable que se confundiera el desacato de una norma vigente, con una diferencia en la interpretación del derecho aplicable.

Finalmente, en relación con la violación al principio de la doble instancia, dijo que la garantía de los mecanismos del control de legalidad de los actos administrativos no se alteró porque el funcionario que proyectó la liquidación de revisión hubiera firmado la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues, quién tomó la decisión fue la Jefe de la División de Liquidación.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente las liquidaciones demandadas y ordenó modificar los actos administrativos controvertidos, conforme a la liquidación inserta en la providencia. Sostuvo lo siguiente:

El Tribunal señaló que, si bien era cierto que la ley anterior a la expedición de la Ley 788 de 2002 confería a las sociedades el derecho de compensar pérdidas sufridas en cualquier año con rentas que ella misma obtuviera dentro de los 5 periodos gravables siguientes, también era cierto que ello ocurría siempre y cuando la misma entidad que generó la pérdida, generara las utilidades en todos o alguno de los 5 periodos siguientes.

Indicó que eso no fue lo que ocurrió en el presente caso, ya que la parte actora compensó pérdidas originadas en la fusión que se adelantó en el año 2004, es decir, con posterioridad a la Ley 788 de 2002, circunstancia que permite su aplicación, por cuanto ésta norma hace referencia a la compensación de pérdidas con la renta líquida proveniente de un proceso de fusión.

Agregó que la fusión no estaba contemplada en el artículo 147 del E.T. antes de ser modificado por la Ley 788 de 2002. Que, por eso, no se podía hablar de un derecho reconocido con antelación, si la sociedad absorbente en ningún momento generó utilidades con las cuales pudiera enjugar las pérdidas.

Que, por el contrario, observó que la utilidad con la que se compensaron las pérdidas de la parte actora era de CAMBIOS COUNTRY, antes de ser fusionada. Que no era de la absorbente como lo exige la norma.

Dijo que no se violó el principio de irretroactividad de la ley tributaria ya que el rechazo de la compensación de pérdidas no tuvo lugar al momento de su realización, sino al de la formalización de la fusión entre la parte actora y CAMBIOS COUNTRY.

En relación con la falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, dijo que el concepto citado por la parte actora resolvió un problema jurídico distinto al que convocó el presente caso, por lo que no era aplicable.

Sobre la falta de identidad en la actividad económica de las sociedades fusionadas, señaló que una vez verificado el objeto social de las participantes, se determinó que las dos podían desarrollar actividades de intermediación en el mercado cambiario, y que aún cuando, en principio, se podía decir que existía identidad en la actividad económica, no bastaba una simple mención de ello, sino que era necesario que la parte actora demostrara que desarrollaba actividades de intermediación en el mercado cambiario.

Agregó, que según el certificado de existencia y representación legal de la parte, mediante escritura pública del 29 de diciembre de 2004, se solemnizó la fusión por absorción con CAMBIOS COUNTRY, de tal forma que pudo verificar que la parte actora no realizó actividades idénticas a las desarrolladas por la absorbida antes de la fusión, pues las operaciones cambiarias efectuadas los días 29 y 30 de diciembre de 2004, con las que se pretendió demostrar que llevó a cabo operaciones similares a las de la absorbida, tuvieron lugar después de la formalización de la fusión y no antes, como lo exige del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

Sobre el anticipo, el Tribunal dijo que constituye un abono a impuestos futuros que además debe determinarse en la liquidación privada del contribuyente, pero, en ningún caso, como en varias oportunidades lo ha precisado esta Sección, en la liquidación oficial. En consecuencia, en este punto prosperó el cargo de la demanda.

En relación con la sanción por inexactitud, señaló que de conformidad con el artículo 647 del E.T., la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y las cifras declarados sean veraces y completos. Que, en consecuencia, no hay diferencia de criterios cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho procedente y no son aplicadas las normas pertinentes.

Que, a su juicio, se descartó la existencia de diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud, porque, en este caso, la parte actora dejó de aplicar la norma vigente que regulaba la compensación de pérdidas fiscales para el año 2004.

Finalmente, en relación con la violación de los principios de imparcialidad y de doble instancia, el Tribunal indicó que si bien es cierto que la funcionaria que proyectó la liquidación oficial de revisión fue la misma que suscribió la resolución del recurso de reconsideración, también es cierto que quién proyecta una actuación la somete a estudio de un superior, cuya decisión final le corresponde a este, quien finalmente mantiene o reforma el proyecto según lo tenga a bien, de tal forma que, en el presente caso, no se advirtió una violación de los artículos 209, 228 y 230 de la Constitución Política.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La U.A.E DIAN y MACROFINANCIERA S.A. interpusieron recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en lo que les fue desfavorable.

La DIAN, se opuso en cuanto el Tribunal decidió darle la razón a la parte actora en cuanto al anticipo.

Dijo que de conformidad con los artículos 647, 702, 703 y 704 del E.T., es viable modificar el anticipo mediante la liquidación oficial de revisión. Que según los artículos 705 y 714 del mismo estatuto, la Administración cuenta con dos años para expedir el requerimiento especial. Que de acuerdo con la doctrina oficial y la doctrina judicial del Consejo de Estado no se liquida anticipo cuando este deja de ser hipotético, no por ser ilegal sino porque se torna en una medida inocua.

Señaló que, en el presente caso, no se dieron los supuestos para que de la liquidación oficial de revisión fuera excluido el anticipo. Primero, porque la parte actora no acreditó que presentó la declaración de renta del año gravable 2005. Segundo, porque cuando se elaboró el requerimiento especial, el 25 de noviembre de 2005, aún no había transcurrido el tiempo para que se presentara la declaración de la vigencia fiscal 2005. Y, tercero, porque la liquidación de revisión del año 2004 tuvo lugar el 18 de noviembre de 2006, es decir dentro del plazo para que la DIAN revisara la declaración del año 2005.

MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. manifestó su inconformidad con el fallo, en cuanto confirmó el rechazo de la pérdida fiscal, en los siguientes términos:

1. Rechazo del cargo por aplicación retroactiva de la Ley 788 de 2002.

La parte actora dijo que el Tribunal interpretó y aplicó de manera indebida el artículo 147 del E.T.

Explicó que el a quo señaló que la sociedad absorbente en ningún momento generó utilidades con las cuales enjugar las pérdidas y que ni siquiera la renta provenía de la nueva sociedad fusionada. Que interpretó y aplicó erróneamente el artículo 147 del E.T., porque esta norma no distingue que las rentas susceptibles de compensación con las pérdidas, se hayan originado en la sociedad absorbente, antes del proceso de fusión. Que la ley sólo exige que el proceso de compensación sea posterior al proceso de fusión.

Que, además, la interpretación del Tribunal vulnera el artículo 172 del Código de Comercio, norma que señala que en el proceso de fusión, la sociedad se disuelve sin liquidarse, para que sea absorbida por otra, adquiriendo los derechos y obligaciones de la sociedad disuelta al formalizarse el acuerdo de fusión.

En esa medida, dijo que no interesa el origen de la renta líquida que se compensa con la pérdida, porque la sociedad absorbente adquiere tanto los derechos como las obligaciones de la sociedad absorbida.

Afirmó que, en el presente caso, al formalizarse el acuerdo de fusión, se integraron los balances de las compañías y sus estados de pérdidas y ganancias, lo que dio lugar a un solo ente jurídico, que generó una renta líquida gravable, con la que se compensaron las pérdidas incurridas en las vigencias fiscales 1999 y 2000.

Que, por tanto, no podía distinguirse, como lo hace el Tribunal, entre las rentas líquidas obtenidas por CAMBIOS COUNTRY o MACROFINANCIERA antes de la fusión, porque, jurídicamente, a 31 de diciembre, sólo existía una persona jurídica, que tenía derecho a compensar las pérdidas fiscales contra sus rentas líquidas ordinarias.

2. Rechazo del cargo por violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

La parte actora dijo que, a juicio del Tribunal, no se violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por cuanto el concepto de la DIAN, según el cual el proceso y las condiciones de compensación de pérdidas se rige por la ley vigente al momento de su ocurrencia, no era aplicable al presente caso.

Manifestó que, en efecto, si bien la norma a la que se refería el concepto no era la misma del caso que ahora se resuelve, la interpretación contenida en el concepto proponía y fijaba el criterio de la DIAN en relación con la aplicación en el tiempo de las normas que regulan las pérdidas.

Que el Tribunal, al desconocer la interpretación oficial de la DIAN, pasó por alto el principio de la confianza legítima de los particulares en la Administración, ya que la interpretación oficial de la Administración se considera legítima, y motiva al contribuyente a actuar de una u otra forma según sus preceptos.

3. Rechazo del cargo por violación del artículo 1º del Decreto 852 de 2006.

La parte actora dijo que el Tribunal desconoció lo dispuesto en el artículo 60 del E.O.S.F., que regula el procedimiento de formalización y efectos de la fusión de las entidades financieras. Que este procedimiento incorpora una serie de actividades inherentes a la protección de la confianza del público en el sistema financiero y que involucra además del contrato de fusión sometido a control de la Superintendencia Financiera, el registro en la cámara de comercio, la publicación en un diario de amplia circulación y la remisión de la copia registrada a la Superintendencia.

Que, así mismo, el Tribunal no consideró el alcance de esta disposición ni la naturaleza especial de las entidades sujetas a vigilancia de la Superintendencia Financiera, ni tampoco el artículo 158 del Código de Comercio que establece que toda reforma estatutaria deberá reducirse a escritura pública que se registrará en la cámara de comercio y que, sin estos requisitos, la reforma no producirá efectos frente a terceros.

4. Rechazo del cargo por violación de principio de imparcialidad y de doble instancia.

Dijo que uno de los principios de la función administrativa, incorporado en el artículo 209 de la Constitución, es el de la imparcialidad. Que cuando un funcionario suscribe un acto administrativo, ya sea como sustanciador o como fallador, aprueba el contenido del mismo. Que, en el presente caso, los argumentos que soportan la glosa de la liquidación oficial son los mismos que se incorporan en la resolución que falló el recurso de reconsideración.

Señaló que el legislador pretendió evitar algún tipo de prejuicio de los funcionarios en el momento de tomar las decisiones. Que así, el juicio del Jefe de la División Jurídica no podía ser imparcial, ya que previamente había tenido bajo su consideración el mismo expediente y había decidido en contra de la parte actora.

5. Rechazo de cargo de inexistencia de conducta sancionable por inexactitud.

Dijo que el Tribunal consideró que la sanción era procedente, por cuanto, en su concepto, hubo desconocimiento del derecho aplicable.

Insistió en los argumentos de la demanda para señalar que, no se configuró sanción por inexactitud. Que, el Tribunal, al desestimar el cargo de nulidad, desconoció la literalidad del artículo 647 del E.T. y su interpretación jurisprudencial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La parte actora reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

El Ministerio Público pidió que se modificara parcialmente la liquidación oficial. Dijo que en los términos del artículo 147 del E.T., modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, la compensación de pérdidas la puede efectuar cualquier sociedad con las rentas obtenidas en el plazo y con la limitación porcentual indicada en la norma. En relación con la fusión, dijo que la norma solamente autorizó a las sociedades absorbentes para compensar las pérdidas de las absorbidas, es decir, que no autorizó la compensación de las pérdidas de la sociedad absorbente con las utilidades de la absorbida.

Señaló que la fusión implica la existencia de una sociedad absorbente que adquiere los derechos y obligaciones de otra que se disuelve sin liquidarse al formalizarse el acuerdo, según el artículo 172 del Código de Comercio. Que, sin embargo, esta consecuencia no tiene el alcance de modificar lo dispuesto en las normas tributarias sobre la compensación de las pérdidas fiscales.

Que el presente caso es contrario a lo previsto en el artículo 147 del E.T., pues la parte actora compensó las pérdidas con utilidades de la sociedad absorbida, situación que no está contemplada en la ley.

Que si bien MACROFINANCIERA tenía la posibilidad de compensar las pérdidas ocurridas en 1999 y 2000 con su renta líquida al amparo de lo dispuesto el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, con ocasión de la fusión asumió el carácter de sociedad absorbente. Es decir, dijo que no se trataba de la misma sociedad porque pese a no liquidarse, entraban a formar parte de su haber, los derechos, y en particular, el patrimonio de la absorbida.

Dijo también que no podía predicarse el desarrollo de la misma actividad antes de la fusión, pues el acuerdo se formalizó con la escritura pública, conforme con lo previsto en el artículo 147 del Código de Comercio. Que el registro solo tiene la finalidad de producir efecto frente a terceros según lo dispone el artículo 158 de mismo código, no para formalizar el acuerdo.

Que, por lo anterior, la parte actora ejecutó las operaciones a que aludió en su demanda una vez formalizada la fusión, esto es, los días 29 y 30 de diciembre de 2004. Que, por lo mismo, no se cumplió el requisito referido a la identidad de

actividades que debían desarrollar las sociedades fusionadas, antes de la fusión para efectos de la compensación, como lo exige el artículo 147 del E.T.

Sobre la violación del principio de la doble instancia, señaló que el hecho de que la funcionaria que proyectó la liquidación oficial hubiera firmado posteriormente la resolución que decidió el recurso de reconsideración no afecta el principio de imparcialidad. Dijo que el artículo 691 del E.T. atribuye al Jefe de la Unidad de Liquidación la competencia de proferir liquidaciones de revisión y, que según el artículo 721 del mismo estatuto, corresponde a ese funcionario fallar los recursos de reconsideración, es decir, que los actos fueron expedidos atendiendo a la competencia funcional establecida por mandato legal.

En relación con la sanción por inexactitud, dijo que, según la doctrina judicial de esta Sala, cuando la desestimación de costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al cumplimiento de deberes formales, no implica que la erogación sea inexistente o falsa. Que, por consiguiente, aunque resulte procedente el rechazo no procede la sanción por inexactitud, a menos que se establezca la inexistencia, falsedad o simulación que desvirtúe la presunción de legalidad de la declaración.

Que, en el presente caso, la Administración no probó que las cifras que declaró la parte actora fueron falsas o inexistentes. Propuso que se levantara la sanción por inexactitud.

Sobre la liquidación del anticipo, dijo que según la doctrina judicial del Consejo de Estado, su cálculo debe efectuarse en la liquidación privada y no en la liquidación de revisión, ya que una vez transcurrido el término que tiene el contribuyente para presentar la declaración, sumado al plazo del que goza la administración para formular la liquidación oficial de revisión, la situación económica para la vigencia siguiente a la de la declaración deja de ser hipotética.

Que en el caso estudiado, la declaración de renta del año 2004 en la que MACROFINANCIERA declaró el anticipo del año 2005 fue presentada en el año 2005, mientras que la liquidación de revisión se profirió en el año 2006, es decir, cuando el año gravable 2005 estaba causado y, por tanto, dejaba de ser una hipótesis el anticipo consignado en la declaración del año 2004.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decidirá si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095 del 8 de agosto de 2006, por medio de la cual, la DIAN modificó la declaración privada del Impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, presentada por la parte actora, y la Resolución No. 310662007000027 del 31 de julio de 2007, que la confirmó.

Lo primero que le corresponde a la Sala decidir es si la autoridad demandada, esto es, la DIAN, violó el derecho al debido proceso de la parte actora, porque presuntamente violó el principio de imparcialidad y el de la doble instancia.

La Sala anticipa que resolverá este cargo de manera favorable a la parte actora y, por tanto, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. Sin embargo, para efectos de restablecer el derecho a la parte actora, como el vicio de nulidad por violación del debido proceso atañe a la expedición irregular del acto

administrativo más no a los vicios derivados de su contenido, por economía procesal y en garantía del acceso a la administración de justicia de la demandante¹, la Sala no ordenará a la autoridad demandada que restablezca la actuación administrativa a partir del momento en que se cometió la irregularidad, sino que dictará una decisión en reemplazo de los actos administrativos acusados, conforme con la facultad que le otorga el artículo 170 del C.C.A.

Para el efecto, la Sala analizará los hechos en que se fundó la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones, con el objeto de resolver todos los aspectos que debieron ser analizados y decididos con imparcialidad en la actuación administrativa. En esa medida, la Sala determinará si era procedente que la DIAN *i)* liquidara el anticipo del impuesto de renta del año 2005, en los actos administrativos demandados, *ii)* rechazara la pérdida fiscal con fundamento en el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 e, *iii)* impusiera sanción por inexactitud.

De la violación del principio de imparcialidad y de la doble instancia. Violación de los artículos 209, 229 y 230 de la Carta Política.

La parte actora probó que, en el caso concreto, la misma funcionaria de la DIAN, que proyectó la liquidación oficial, fue la que suscribió la Resolución que firmó el acto administrativo mediante el que se resolvió el recurso de reconsideración.

El a quo desestimó el cargo, porque el funcionario que suscribió la liquidación oficial era diferente de la persona que proyectó la liquidación, que, de esa manera se garantizó el principio de imparcialidad.

Sobre el particular la Sala precisa que, este principio tiene consagración constitucional en el artículo 209 y en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo que prevé los principios orientadores de las actuaciones administrativas. Dispone la norma: *“En virtud del principio de imparcialidad las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin ningún género de discriminación, por consiguiente, deberán darles igualdad de tratamiento, respetando el orden en que actúen en ellos”*

El artículo 30 del C.C.A. regula este principio y, para el efecto, dispone:

“ARTÍCULO 30. GARANTÍA DE IMPARCIALIDAD. A los funcionarios que deban realizar investigaciones, practicar pruebas o pronunciar decisiones definitivas, se aplicarán además de las causales de recusación previstas para los jueces en el Código de Procedimiento Civil, las siguientes: (...)”²

El Código de Procedimiento Civil consagra como causales de recusación, entre otras, la siguiente:

¹ En cierto caso en el que la Sala decidió el cargo de violación del debido proceso que implicaba la repetición del procedimiento administrativo precisó que *“resulta contrario a la eficacia del derecho, a la economía procesal, a la celeridad de la justicia y a la seguridad jurídica de los fallos, ordenar la repetición de un procedimiento administrativo cuyo resultado sería la negación a favor del peticionario del silencio solicitado por carecer de apoyo jurídico para el mismo.”* CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., tres (3) de marzo de dos mil cinco (2005).Ref.: 110010327000200400064 00. Nº Interno 14761.GASEOSAS LA FRONTERA S.A. contra LA DIAN

² En el artículo 11 de la Ley 1437 de 2011 por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que entra a regir a partir del 2 de julio del año 2012, regula el conflicto de interés y las causales de impedimento y de recusación de los servidores públicos. En el numeral 2 del citado artículo se consagra la causal de nulidad a que alude el numeral 2 del artículo 150 del C.P.C. en el siguiente sentido: “2. Haber conocido del asunto, en oportunidad anterior, el servidor, su cónyuge, compañero permanente o alguno de sus parientes indicados en el numeral precedente”.

Artículo 150. Son causales de recusación las siguientes:

...

2. Haber conocido del proceso en instancia anterior, el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados en el numeral precedente.

(...)

Se entiende que el juez conoció de un proceso cuando participó en el debate y emitió su opinión en la decisión que se adoptó frente al caso debatido o sobre aspectos parciales pero esenciales de un proceso. Y, se entiende por instancia anterior, la etapa procesal previa a la etapa de revisión que inicia, a instancia del recurso de apelación o de cualquier otro mecanismo judicial que implique abordar asuntos esenciales de los hechos que fueron discutidos en el proceso objeto de revisión, o de la forma en que se abordó y se tramitó ese proceso.

La causal a que alude el numeral 2 del artículo 150 del C.P.C. se fundamenta en el respeto al principio de la doble instancia, cuando ésta procede, el que por demás forma parte del debido proceso y tiene por finalidad impedir que el mismo juez que ha conocido en la primera instancia intervenga en la segunda, juzgando su propia actuación.

Para el efecto, debe tenerse en cuenta que la labor de la segunda instancia consiste en verificar, sobre la base de la decisión impugnada, el acierto o el error del *a-quo* en el juicio realizado; en otras palabras, en establecer si el material fáctico y jurídico incorporado al proceso ha sido correctamente valorado y la decisión ajustada a derecho. De donde se colige, que el conocimiento que inhabilita legalmente al juez para un pronunciamiento dentro del proceso está referido a la manifestación de un criterio concreto sobre el asunto de fondo, o el sentido en el que debe resolverse lo que es materia de debate³.

Ahora bien, en garantía del principio de imparcialidad, el artículo 30 del C.C.A. reguló el trámite del impedimento. Para el efecto dispuso que, el funcionario sobre el que recae el impedimento debe manifestarlo por escrito motivado y entregar el expediente a su inmediato superior dentro de los 5 días siguientes a aquel en que comenzó a conocer del asunto o en que sobrevino la causal. La autoridad ante quien se manifieste el impedimento debe decidir en el término de diez (10) días y en forma motivada. Contra esa decisión no procede ningún recurso. Al decidir, el funcionario que resolvió el impedimento también debe señalar el funcionario competente que debe continuar con el trámite. Para el efecto, está facultado para nombrar un funcionario ad hoc.

En caso de que el funcionario no se declare impedido, el inmediato superior puede declarar de oficio que se configuró la causal de recusación. Así mismo, los interesados pueden alegar tales causales, en cualquier tiempo del curso de la actuación administrativa. Para decidir la recusación, el inmediato superior del funcionario público recusado debe adelantar el mismo trámite previsto para cuando el funcionario manifiesta estar impedido.

Conforme con lo expuesto, para que se configure la causal de recusación prevista en el numeral 2º del artículo 150 del C.P.C., pero aplicada a los funcionarios públicos que adelantan actuaciones administrativas, se requiere que se cumplan los siguientes presupuestos:

³ Se reitera el criterio expuesto en auto del 25 de septiembre de 2003 Exp. 14092 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

- Que la actuación administrativa deba surtir en dos instancias.
- Que el funcionario público que conoce de la segunda instancia deba realizar la investigación, practicar las pruebas o *pronunciar decisiones definitivas*.
- Que ese funcionario público haya conocido de la actuación administrativa en instancia anterior. Para el efecto, debe tenerse en cuenta que se entiende que el funcionario público conoció de la actuación administrativa cuando participó en el debate y emitió su opinión para tomar la decisión que se adoptó frente al caso debatido o sobre aspectos parciales pero esenciales de la actuación administrativa. Se entiende por instancia anterior, la etapa procesal previa a la etapa de revisión que inicia, a instancia del recurso de apelación o de cualquier otro mecanismo judicial que implique abordar asuntos esenciales de los hechos que fueron discutidos en el proceso objeto de revisión, o de la forma en que se abordó y se tramitó ese proceso.

En el caso concreto está probado que la DIAN adelantó la actuación administrativa tendiente a formular liquidación oficial de revisión en contra de la parte actora. Esa actuación se surtió en 3 instancias o etapas: (i) la etapa de investigación, en la División de Fiscalización, etapa en la que la DIAN formuló el requerimiento especial; (ii) la etapa de determinación, en la División de Liquidación, etapa en la que la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión, y (iii) la etapa de discusión de la decisión de fondo que adoptó la Administración, en la División Jurídica, etapa en la que la DIAN dictó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que la parte actora interpuso contra la liquidación oficial.

También está probado en el proceso que la funcionaria que suscribió la Resolución No. 310662007000027 del 31 de julio de 2007, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095 del 18 de agosto de 2006, es la misma que proyectó la citada liquidación oficial de revisión.

En ese contexto, para la Sala está probado que la funcionaria que suscribió la Resolución No. 310662007000027 del 31 de julio de 2007 estaba incurso en la causal de impedimento a que alude el No. 2 del artículo 150 del C.P.C., porque conoció de la actuación administrativa en instancia anterior, esto es, emitió su opinión sobre la decisión de fondo que adoptó la División de Liquidación cuando proyectó la liquidación oficial. Para la Sala es irrelevante que haya sido otro el funcionario público que suscribió la liquidación oficial, por cuanto, la causal de impedimento recae en el funcionario público que va a conocer de la actuación en la segunda instancia, hecho que lo inhabilita para conocerla por el mero hecho de haber emitido su opinión en la primera instancia, pues el conocimiento del asunto le resta imparcialidad a la decisión. También es irrelevante que haya sido otro funcionario público el que proyectó la resolución que decidió el recurso de reconsideración, pues, se reitera, el conocimiento que inhabilita legalmente al funcionario público para emitir un pronunciamiento dentro de la actuación administrativa está referido a la manifestación de un criterio concreto sobre el asunto de fondo, o el sentido en el que debe resolverse lo que es materia de debate.

También está probado que ni la funcionaria aludida se declaró impedida, ni la parte actora la recusó. La omisión de la manifestación de impedimento no está justificada en la actuación administrativa, en cambio la omisión de la recusación sí, toda vez que, según se aprecia en el folio 1601 del cuaderno de antecedentes administrativos, el funcionario público que admitió el recurso de reconsideración es distinto al que lo decidió. Por tanto, es razonable inferir que la parte actora se dio cuenta de la violación del debido proceso, por violación del principio de imparcialidad, cuando el funcionario público que debió manifestar el impedimento

dentro del término a que alude el artículo 30 del C.C.A., firmó la resolución. Por eso, también es razonable inferir que la parte actora no pudo controvertir la irregularidad procesal dentro de la actuación administrativa, sino con ocasión de la demanda. En esa medida, la irregularidad no debe entenderse saneada por el hecho de que la parte actora no haya formulado la recusación.

De todo lo dicho la Sala colige que la DIAN sí violó el principio de imparcialidad de la parte actora en el caso concreto⁴, pues si bien le garantizó que su caso fuera analizado en etapas o instancias diferentes (División de Liquidación y División Jurídica), ese derecho se hizo nugatorio cuando el servidor público que suscribió el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración fue el mismo servidor público que proyectó la liquidación oficial. El hecho de haber tenido conocimiento previo del caso, necesariamente parcializaba su criterio.

Sin embargo, tal como se precisó al inicio de las consideraciones, para efectos de restablecer el derecho a la parte actora, la Sala dictará una decisión en reemplazo de los actos administrativos acusados, conforme con la facultad que le otorga el artículo 170 del C.C.A.

Para el efecto, entonces, procede a analizar los temas enunciados al delimitar la *litis*.

DEL ANTICIPO Y ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

El anticipo del impuesto sobre la renta es una obligación accesoria que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de este tributo y que procura el pago por adelantado del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable siguiente al que se está declarando. Como se obliga a pagar sobre un impuesto aún no causado, el anticipo se calcula sobre el impuesto neto de renta del respectivo año gravable causado o sobre el promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente conforme con las reglas del artículo 807⁵ del E.T.

⁴ En sentencia de Tutela T- 297 de 1997, interpuesta contra la DIAN por hechos análogos a los aquí planteados, la Corte Constitucional precisó: *Al haberse pronunciado la referida funcionaria sobre el recurso de reposición, tenía la obligación de declararse impedida para resolver el recurso de apelación, por hallarse incurso en causal de recusación. La imparcialidad de los órganos de la administración al pronunciar decisiones definitivas que afectan los derechos de las personas, en cuanto aplican el derecho al igual que los jueces, no obstante admitirse por la doctrina administrativa el interés de la administración en la solución del conflicto, según lo demanden los intereses públicos o sociales, comporta para aquéllos la asunción de una conducta recta, ausente de todo juicio previo o prevenido, acerca del sentido en que debe adoptarse la decisión. El trato imparcial y por lo tanto ajeno a todo favoritismo, traduce del mismo modo, no solamente la garantía de independencia con que deben actuar dichos órganos, sino la observancia y vigencia del principio de igualdad, en el sentido de que debe darse un tratamiento igualitario a todas las personas que se encuentren dentro de una misma situación fáctica y jurídica. Es evidente que la funcionaria de la DIAN que resolvió los recursos de reposición y apelación, violó los principios de imparcialidad, independencia e igualdad, porque al haber resuelto el recurso de reposición tenía predispuesto su ánimo y su criterio en el sentido de sostener el mismo punto de vista que ya había expresado en anterior oportunidad. Por lo tanto era su deber declararse impedida.*

⁵ “**E.T. Artículo 807.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable.

Para determinar la base del anticipo, al impuesto neto de renta y al complementario de patrimonio del año gravable, o al promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente, se aplica el porcentaje previsto en el inciso anterior. Del resultado así obtenido se descuenta el valor de la retención en la fuente correspondiente al respectivo ejercicio fiscal, con lo cual se obtiene el anticipo a pagar.

En el caso de contribuyentes que declaran por primera vez, el porcentaje de anticipo de que trata este artículo será del veinticinco por ciento (25%) para el primer año, cincuenta por ciento (50%) para el segundo año y setenta y cinco por ciento (75%) para los años siguientes.

En las respectivas liquidaciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios los contribuyentes agregarán al total liquidado el valor del anticipo. Del resultado anterior deducirán el valor del anticipo consignado de acuerdo con la liquidación del año o periodo gravable inmediatamente anterior, el valor retenido en la fuente y el saldo a favor del periodo anterior, cuando fuere del caso. La diferencia se cancelará en la proporción y dentro de los términos señalados para el pago de la liquidación privada.”

Habida cuenta de que el contribuyente puede errar en el cálculo del anticipo y que la DIAN advierte esa inconsistencia, generalmente, una vez que se ha causado el impuesto sobre la renta respecto del periodo sobre el que se calculó y pagó el anticipo, en reiterada doctrina judicial, la Sala ha manifestado que la Administración tributaria no puede formular liquidación oficial para modificar ese anticipo porque, cuando la DIAN formula la liquidación oficial, lo más seguro es que el contribuyente ya haya liquidado y pagado el impuesto correspondiente al periodo gravable respecto del cual se hizo el pago anticipado. De suerte que, para la Sala, en las circunstancias anotadas, el anticipo pierde su condición de pago anticipado del impuesto para convertirse en un impuesto causado y consolidado, exigible por parte del Estado.⁶ De manera que, la DIAN puede revisar el impuesto correspondiente, pero ya no el anticipo y, para el efecto, puede formular liquidación oficial de revisión respecto del denunciado rentístico correspondiente. También ha dicho la Sala que la modificación del anticipo en la liquidación oficial del denunciado de renta en el que se liquidó es improcedente, además, con fundamento en el artículo 712⁷ del Estatuto Tributario, toda vez que la liquidación oficial sólo puede comprender el período gravable correspondiente y, por tanto, sólo puede fundamentarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros.⁸

En el caso concreto está probado que la DIAN pretendió modificar el anticipo del impuesto de renta del año gravable 2005 mediante la formulación de la liquidación oficial de la declaración de renta del año 2004. De acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente, efectivamente, la parte actora calculó e incluyó en su denunciado privado de renta correspondiente al año gravable 2004, un anticipo de renta para el año gravable 2005 de \$cero (0)⁹.

La DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095 del 18 de agosto de 2006, liquidó un anticipo para el año gravable 2005, de \$383.398.000.¹⁰

Conforme con lo expuesto inicialmente, esa modificación es improcedente, porque para el 18 de agosto de 2006, fecha en que la DIAN dictó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000095, muy seguramente, la parte actora ya había liquidado y pagado el impuesto de renta del año 2005. En efecto, de conformidad con el Decreto No. 4717 del 26 de diciembre de 2005, por medio del cual se fijaron los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente del año 2005, la parte actora tenía hasta el 6 de abril de 2006 para presentar la declaración de renta por

⁶ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. M.P. GERMÁN AYALA MANTILLA Bogotá, D. C., 5 de septiembre 2002. Radicación número: 08001-23-31-000-1988-5077-01. Referencia: 12582. Actor: SOCIEDAD EL ROSARIO LIMITADA Demandado: LA NACIÓN – DIAN.

⁷ **Artículo 712.** La liquidación de revisión, deberán contener:

- a. Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.
- b. Período gravable a que corresponda.
- c. Nombre o razón social del contribuyente.
- d. Número de identificación tributaria.
- e. Bases de cuantificación del tributo.
- f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración
- h. firma o sello del control manual o automatizado.

⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., 8 de marzo de 2002. Radicación: 20001-23-31-000-1999-0653-01. Referencia: 12316. Actor: AMPARO PARODI DE LARRAZABAL Demandado: LA NACIÓN -DIAN

⁹ Folio 449 del C.A.A. No. 5.

¹⁰ Folio 113 del C.P.

el año gravable 2005. Por lo tanto, para esa fecha, la Sala considera que el anticipo que la parte actora pagó con el denunciado de renta del año 2004 dejó de ser hipotético, pues ya podía imputarse al impuesto de renta causado por el año gravable 2006.

DEL RECHAZO DE LA PÉRDIDA FISCAL POR \$3.242.802.000

Sobre este aspecto, le corresponde a la Sala establecer si la DIAN violó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, por indebida aplicación, y de los artículos 84 de la Ley 75 de 1986, 264 de la Ley 223 de 1995 y 363 de la Carta Política, por falta de aplicación. Por tanto, si incurrió en aplicación retroactiva de la Ley tributaria. En este punto se resolverán los cargos 1 y 2 del recurso de apelación.

Como la Sala anticipa que ese cargo no prospera, también analizará si la DIAN (i) violó, por falta de aplicación, el numeral 1º del artículo 60 del E.O.S.F., los artículos 28, numeral 91, y 29, numeral 4º del Código de Comercio. Y, por interpretación errónea, el artículo 1º del Decreto 852 de 2006. (Cargo 3 del recurso de apelación).

De la violación del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, por indebida aplicación, y de los artículos 84 de la Ley 75 de 1986, 264 de la Ley 223 de 1995 y 363 de la Carta Política, por falta de aplicación.

La *litis* se contrae a establecer el régimen legal aplicable a la compensación de pérdidas fiscales originadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, con rentas líquidas obtenidas en virtud de procesos de fusión por absorción acaecidos en vigencia de la Ley 788 de 2002, dado que para la parte actora, el derecho a compensar las pérdidas se rige por el artículo 84 de la Ley 75 de 1986, norma vigente al momento en que ocurrió la pérdida. En cambio, para la DIAN, ese derecho se rige por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, norma vigente al momento en que ocurrió efectivamente la compensación de la pérdida.

Para resolver el primer punto, la Sala precisa que las causales de nulidad de los actos administrativos están previstas en el artículo 84¹¹ del C.C.A., entre las que sobresale la infracción a las normas en las que ha debido fundarse el acto para su expedición o la violación a una norma superior, como se conoce genéricamente a esta causal de nulidad. La contravención legal a la que hace referencia el artículo en mención puede ser directa o indirecta. Será directa cuando se configure una de las siguientes situaciones: *i)* falta de aplicación, *ii)* aplicación indebida o, *iii)* interpretación errónea.

Según la doctrina judicial del Consejo de Estado¹², ocurre la primera forma de violación, esto es, la falta de aplicación de una norma, ya porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, sin embargo, no la aplica a la solución del caso. También

¹¹ **Artículo 84.** Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.

¹² CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN No. 1 A. C. P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 2 de mayo de 2011. Expediente: 11001-03-15-000-2003-00572-01. Demandante: COMPAÑÍA URBANIZADORA LÓPEZ Y SUÁREZ LTDA. Demandado: Nación-Superintendencia de Notariado y Registro.

sucede esa forma de violación cuando el juez acepta una existencia ineficaz de la norma en el mundo jurídico, *pues no tiene validez en el tiempo o en el espacio*. En los dos últimos supuestos, el juzgador puede examinar la norma pero cree, equivocadamente, que no es la aplicable al asunto que resuelve, evento en el cual se está ante un típico caso de violación por falta de aplicación, no de interpretación errónea, en razón de que la norma por no haber sido aplicada no trascendió al caso. (Cursiva fuera de texto)

Se presenta la segunda manera de violación directa de una o más normas de derecho sustancial por vía directa, cuando aparezca la aplicación indebida, esto es, cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o se aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto¹³.

Y, finalmente, se viola la norma sustancial de manera directa, cuando ocurre una interpretación errónea. Sucede cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el juzgador los entiende equivocadamente, y así, erróneamente comprendidos, los aplica. Es decir, ocurre cuando el juzgador le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

En ese contexto se procede a analizar las normas respecto de las que se alega la falta de aplicación y la indebida aplicación.

Norma que se considera no aplicada: el artículo 85 de la Ley 75 de 1986, compilado como artículo 147 del Decreto Extraordinario 624 de 1989 (E.T.). Este artículo disponía lo siguiente:

“ARTICULO 147. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS DE SOCIEDADES. *Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.*

PARÁGRAFO. *A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se les aplica el Título V de este Libro, tomarán como deducción dichas pérdidas ajustadas por inflación de conformidad con lo dispuesto en dicho Título.*

Norma que se considera indebidamente aplicada: el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 147 del E.T., sin las modificaciones que le introdujo la Ley 1111 de 2007. Disponía lo siguiente:¹⁴

¹³ Cf. HUMBERTO Murcia Ballén. Recurso de Casación Civil, Bogotá. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. 4ª. Ed. Pág.340

¹⁴ El artículo 147 del E.T. ha sufrido varias modificaciones. El artículo 20 de la Ley 716 de 2001 le adicionó el siguiente párrafo: “PARÁGRAFO 2o. En casos especiales el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá autorizar a las sociedades la compensación de las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas líquidas que obtuvieren dentro de los siete períodos gravables siguientes, en ningún caso, serán deducibles las pérdidas originadas en la venta de activos fijos, a los que se les amplía el plazo por dos años.

Las pérdidas de las sociedades además de no ser trasladables a los socios, tampoco lo serán respecto de las sociedades absorbentes o de las que resulten de una fusión cuando la actividad generadora de renta de la sociedad absorbida o fusionada sea distinto. En todo caso para que las pérdidas, sean admitidas tendrán que cumplir con todos los requisitos legales y en particular con la condición de tener relación de causalidad con la actividad productora de rentas.

En todos los casos en que la Administración de Impuestos Nacionales encuentre indicios sobre la improcedencia de las pérdidas fiscales declaradas o compensadas por el contribuyente, el término de firmeza de las declaraciones de rentas

“ARTÍCULO 24. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES. Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así:

Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán

La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.

Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de

correspondientes a los años gravables en que se originen y compensen las pérdidas, será de cinco años siempre y cuando se compruebe la improcedencia.”

Este párrafo fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-886 de 2002.

Posteriormente, fue modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 en los términos transcritos, y el artículo 5º de la Ley 1111 de 2006 modificó los incisos 1 y 6.

causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente.

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.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron."

(Negrillas fuera de texto)

La Sala aprecia que tanto el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 como el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 consagran el derecho de los contribuyentes a compensar las pérdidas fiscales con las rentas que obtengan en los períodos gravables siguientes al período en que se registraron las pérdidas.

La diferencia en las dos normas radica en las condiciones previstas para ejercer el derecho. Así, el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 preveía un plazo de 5 períodos gravables, siguientes a las pérdidas, para compensarlas. El artículo 24 de la Ley 788 de 2002 fue claro en precisar que regulaba el tratamiento de las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable **2003**. De manera que, las pérdidas del año 2003 se podían compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieron las sociedades dentro de los 8 períodos gravables siguientes.

El plazo de los 8 años no se hizo extensivo a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002 toda vez que, el párrafo transitorio, como se puede apreciar, reiteró que sólo podían compensarse dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron. Luego, el párrafo transitorio establece el efecto ultractivo del artículo 85 de la Ley 75 de 1986, pero circunscrito al plazo previsto para ejercer el derecho.

En lo que concierne al tratamiento de las pérdidas fiscales en los casos de fusión de sociedades, el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 nada reguló. A contrario sensu, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 estableció las siguientes reglas:

1. Que las pérdidas fiscales sean de la sociedad absorbida.
2. Que la compensación de esas pérdidas fiscales se haga con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere la sociedad absorbente o resultante del proceso de fusión.
3. Que la compensación no exceda el equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante.
4. Que el plazo para compensar las pérdidas fiscales que sufrieron las sociedades fusionadas se debe contar a partir de los períodos gravables en que registraron las pérdidas y hasta el plazo previsto en la ley que estuviera vigente en el período en que tales sociedades fusionadas generaron y declararon la pérdida fiscal.
5. Que se pruebe que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión.

En esa medida, el tránsito de legislación del artículo 85 de la Ley 75 de 1986 al artículo 24 de la Ley 788 de 2002 sí puede suscitar un conflicto de aplicación de la Ley en el tiempo y, por tanto, configurarse la causal de nulidad por falta de aplicación de uno u otro artículo e indebida aplicación, así mismo, de cualquiera de ellos, en virtud de que uno de tales artículos no tendría validez en el tiempo. Esa circunstancia, además, podría también dar lugar a la violación del principio de irretroactividad de la Ley tributaria previsto en el artículo 363¹⁵ de la Constitución Política, como lo alegó la parte actora.

Lo primero que la Sala debe definir es si el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 se aplicaba a las sociedades que hayan sido objeto de un proceso de fusión, puesto que la DIAN, para fundamentar su tesis, alegó que dado que la citada norma no reguló las condiciones en que esas sociedades podían compensar las pérdidas, ese derecho no era aplicable a esas sociedades. Para la Sala, contrario a lo dicho por la DIAN, precisamente porque el artículo 85 de la Ley 75 de 1986 no hizo ninguna distinción, las sociedades resultantes de un proceso de fusión también tenían derecho a compensar las pérdidas fiscales. No hay ninguna justificación razonable que permita inferir lo contrario, sin incurrir en violación del derecho a la igualdad de las sociedades que acrediten tener pérdidas fiscales.

De otra parte, si bien es cierto que la legislación vigente hasta el año 2002 no preveía expresamente la compensación de pérdidas fiscales en un proceso de fusión de sociedades, la generalidad de la norma tampoco permitía inferir que esta posibilidad estuviera vedada. De tal manera que, hasta ese momento, era factible compensar pérdidas con rentas devenidas de una fusión. En efecto así lo consideró esta Sala en su oportunidad:

“Teniendo en cuenta que por disposición del artículo 147 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, son deducibles las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año gravable, se tendría, en principio, que la demandante, en su condición de absorbente, podría deducir en el año 1996, las pérdidas sufridas en vigencias anteriores por la sociedad absorbida, que se encontraban acumuladas al momento de la fusión.

Sin embargo, el derecho a deducir las pérdidas de la sociedad absorbida, correspondientes a años anteriores a su fusión, no opera ipso iure, como lo sostiene la actora, pues se requiere necesariamente, que tal derecho exista al momento de la fusión, es decir que sólo puede pedirse la deducción cuando las pérdidas se encuentren debidamente soportadas y correspondan a la realidad económica de la sociedad absorbida. De manera que si la Administración, al efectuar las verificaciones pertinentes respecto del origen de la pérdida encuentra que éstas no le pertenecían como es el caso, no se cumplen los presupuestos legales que hacen viable la deducción”¹⁶

Precisado lo anterior, le corresponde definir a la Sala qué norma regula las pérdidas fiscales registradas al 31 de diciembre de 2002 pero compensadas después de esa fecha.

¹⁵ “Constitución Política. Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Bogotá, D.C. 2 de agosto de 2006. Radicado No. : 25000-23-27-000-2001-01763-01. Referencia: 15022. Actor: INTERNATIONAL COLOMBIA RESOURCES CORPORATION LLC – INTERIOR Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Para el efecto, es necesario precisar si el hecho de tener pérdidas fiscales al 31 de diciembre de 2002 constituye un derecho adquirido o si se configura una situación jurídica consolidada a favor de las sociedades, en el sentido de que pueden compensar la pérdida en las condiciones de modo y plazo previstas en la ley vigente en el período en que se registró la pérdida.

La parte actora alegó que debe aplicarse la ley vigente al período en que se registró la pérdida y no la nueva, so pena de violar el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Para el efecto, se fundamentó en la doctrina de autores para explicar que la nueva norma se aplica de manera retroactiva cuando se aplica sobre *“los efectos futuros de los hechos pasados, en la medida en que ello implique una modificación sustancial o un vaciamiento de los hechos, situaciones o efectos jurídicos acaecidos o adquiridos anteriormente.”*¹⁷

La Sala precisa que, para que se consolide el derecho a compensar la pérdida fiscal no basta que exista la pérdida, es necesario que ésta se compense. Y, para el efecto, la norma que regula la compensación de la pérdida, como se vio, puede establecer condiciones de modo (condiciones para compensar la pérdida) y de plazo (límites de períodos gravables en que puede llevarse la pérdida).

De manera que, en tanto se consolida el derecho no es dable hablar de derechos adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas, sino de meras expectativas.

En esa medida, sólo cuando se tiene la certeza de la existencia de derechos adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas, y de que la nueva norma las modifica, se puede hablar de retroactividad de la ley tributaria.

En sentencia C-374 de 1997, la Corte Constitucional precisó que *“Supuesto esencial de la garantía de irretroactividad de la ley es, entonces, la legitimidad del derecho consolidado según el orden jurídico anterior. El propósito de ese postulado no es otro que el de crear en los gobernados la certidumbre acerca de que si cumplen las leyes vigentes y al amparo de ellas adquieren derechos o a su favor se perfeccionan situaciones jurídicas, las nuevas leyes que el Estado promulgue no habrán de afectar lo que legítimamente se obtuvo con anterioridad a su vigencia. Pero, a la inversa, el Estado goza de libertad **para regular los efectos de hechos anteriores que no han implicado la consolidación de derechos ni el perfeccionamiento de situaciones jurídicas bajo la protección del orden jurídico precedente, en especial si ello resulta indispensable para hacer que prevalezca el interés colectivo.***

(...)

El concepto de retroactividad de las normas no se aplica al caso, pues aquél supone necesariamente que exista un derecho adquirido (según las voces de la teoría clásica) o una situación jurídica (de acuerdo con la teoría moderna expuesta por Paul Rubier), elementos que, desde luego, llevan implícito el ya consolidado reconocimiento y amparo de la ley anterior.” (negrilla fuera de texto)

Entonces, cuando no hay situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos sino meras expectativas, deben atenderse las reglas de la retrospectividad de los efectos de la nueva norma, efectos que tienen lugar cuando los hechos ocurren en

¹⁷ Citó a García Valdecasas, G, Sobre la Significación del principio de la no retroactividad de las leyes. Anuario de Derecho Civil, 1996, Pg. 29)

vigencia de cierta norma, pero los efectos futuros que esa norma prevé ocurren en vigencia de la norma nueva.

De ahí que sea relevante establecer, en el caso concreto, si el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 se puede aplicar a las pérdidas fiscales ocurridas con anterioridad a su vigencia. O mejor, si para consolidar el derecho a compensar la pérdida fiscal ocurrida a 31 de diciembre de 2002 en vigencia de la Ley 788 de 2002 es necesario cumplir las condiciones de modo y plazo previstas en esta ley.

Para la Sala está claro que las condiciones de plazo que previó el artículo 24 de la ley 788 de 2002 no se aplican a las pérdidas registradas al 31 de diciembre de 2002, en virtud del párrafo transitorio de ese artículo que, como se vio, enfatizó en que para esas pérdidas se seguía aplicando el plazo vigente al momento en que ocurrió la pérdida, esto es, los cinco años, y no los ocho que previó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

En cuanto a las condiciones de modo, nada dijo el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Y aunque para la Sala es claro que la citada norma reguló, en general, las condiciones de modo en que se deben compensar las pérdidas ocurridas a partir del año 2003, y, de manera especial, las condiciones en que se deben compensar las pérdidas de las sociedades fusionadas ocurridas a partir de ese mismo año 2003, esas condiciones también deben aplicarse a las pérdidas ocurridas al 31 de diciembre de 2002, toda vez que el derecho a compensarlas no se consolidó en vigencia del artículo 85 de la Ley 75 de 1986.

Ahora bien, la parte actora adujo que la DIAN violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, porque no aplicó al caso en concreto el concepto No. 018899 del 2 de abril de 2002 que, según la parte actora, habría dicho que de conformidad con los artículos 363 y 338 de la C.P. no era posible aplicar cierta ley a las pérdidas ocurridas con anterioridad a su vigencia.

Tanto la DIAN como el Tribunal desestimaron el cargo porque el concepto aludía a normas diferentes a las que ahora se analizan.

Pues bien, el artículo 264 de la Ley 223 de 1994 dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.”

La parte actora alegó haber actuado de conformidad con el concepto jurídico de la Oficina Jurídica de la DIAN No. 018899 del 2 de abril de 2002¹⁸, cuyo problema y tesis jurídica dicen lo siguiente:

“PROBLEMA JURÍDICO:

¹⁸ Publicado en el Diario oficial 44.764 del 1 de abril de 2002

LAS PÉRDIDAS FISCALES SUFRIDAS DURANTE EL AÑO GRAVABLE DE 1995 QUE NO FUERON COMPENSADAS EN SU TOTALIDAD DENTRO DE LOS CINCO PERÍODOS GRAVABLES SIGUIENTES (HASTA EL AÑO GRAVABLE 2000), PUEDEN SER COMPENSADAS DURANTE EL AÑO GRAVABLE 2001 TENIENDO EN CUENTA QUE EL ARTÍCULO 20 DE LA LEY 716 DE 2001 AMPLIO EL PLAZO A SIETE AÑOS Y QUE EL VALOR CONTABLE SE ENCUENTRA REGISTRADO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS A 31 DE DICIEMBRE DE 2000 CONFORME AL ARTÍCULO 21 DE LA MISMA LEY ?

TESIS JURÍDICA:

LAS PÉRDIDAS FISCALES SUFRIDAS DURANTE EL AÑO GRAVABLE DE 1995 SOLAMENTE PUEDEN SER COMPENSADAS CON LAS RENTAS LÍQUIDAS OBTENIDAS DENTRO DE LOS CINCO PERÍODOS GRAVABLES SIGUIENTES ES DECIR HASTA EL PERÍODO GRAVABLE DE 2000, EN CONSECUENCIA DICHAS PÉRDIDAS NO PODRÁN SER COMPENSADAS CON LAS RENTAS LÍQUIDAS OBTENIDAS EN EL AÑO GRAVABLE 2001 Y SIGUIENTES COMO QUIERA QUE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 20 DE LA LEY 716 DE 2001 EN CUANTO A LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO A SIETE AÑOS TIENE APLICACIÓN PARA EL AÑO GRAVABLE 2002, SIEMPRE QUE PARA TAL EFECTO SE CUENTE CON LA PREVIA AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Efectivamente, el concepto no analizó la Ley 788 de 2002 o la 75 de 1986, sino la Ley 716 de 2001. Sin embargo, esta ley también reguló el derecho a compensar las pérdidas fiscales en el sentido de dejar el plazo ordinario de los 5 años para compensar las pérdidas a que aludía el artículo 85 de la Ley 75 de 1986, y, adicionalmente, fijó el plazo de 7 años, pero para casos especiales que requerían el visto bueno del Director de la entidad.

Ahora bien, aunque el concepto interpretó una norma distinta a la que ahora se analiza, la DIAN si aludió a las normas que regulan la aplicación en el tiempo de las normas tributarias, pero no analizó la problemática del tránsito de legislación del artículo 84 de la Ley 75 de 1986 al artículo 20 de la Ley 716 de 2001. Dado que el citado artículo 20 creaba una situación nueva y excepcional, la DIAN simplemente concluyó que su aplicación regía a futuro¹⁹. En esa medida, la Sala

¹⁹ Al respecto dijo:

"(...) Excepcionalmente, el artículo 20 de la Ley 716 de 2001 faculta al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para autorizar la compensación de las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable con las rentas líquidas obtenidas dentro de los siete (7) períodos gravables siguientes. Es decir, la Ley le otorga al Director de la DIAN la facultad de ampliar el plazo inicial de cinco años para la compensación de las pérdidas fiscales. Dicha ampliación no opera de pleno derecho, sino que está condicionada en todos los casos a la previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de precisar el período gravable en el cual se aplica la compensación de pérdidas fiscales conforme a lo previsto en el artículo 20 de la Ley 716 de 2001 es preciso acudir a lo dispuesto en el artículo 363 de nuestra Constitución Política en concordancia con el inciso tercero del artículo 338 ibídem.

El artículo 363 de la Constitución Política establece:

"El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"

Por su parte el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política establece:

"Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos

no aprecia que el concepto haya sido un referente efectivo para resolver la situación particular que tuvo la empresa en su momento y, por lo tanto, para la Sala no se encuentra probada la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por falta de aplicación.

Por lo expuesto, la Sala procede a analizar el caso concreto.

El caso concreto

En el presente caso, son relevantes para decidir, los siguientes hechos no discutidos o probados:

1. Mediante Escritura Pública 5360 del 30 de septiembre de 1968 de la Notaría 5ª de Bogotá se constituyó la sociedad MULTIFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL.²⁰
2. El 2 de abril de 2001, la Asamblea General de Accionistas de la sociedad MULTIFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL inició un proceso de desmonte ordenado y voluntario de sus operaciones.²¹
3. El 4 de octubre de 2004, mediante Escritura Pública No. 6026 de la Notaría 6ª de Bogotá, la sociedad MULTIFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL cambió su nombre por el de MACROFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL.²²
4. Mediante Oficio No. 2003012901-24 del 23 de diciembre de 2004, la Superintendencia Bancaria señala que estaban dadas las condiciones para reactivar las operaciones de MACROFINANCIERA.²³ En el expediente no hay prueba que de cuenta de la fecha en que MACROFINANCIERA presentó la solicitud a la Superbancaria ni se aporta el referido oficio, únicamente en la escritura con la que se protocolizó la fusión se hace referencia a este documento y a lo que señala.
5. El 23 de diciembre de 2004, mediante Resolución No. 1999, previa solicitud para fusionarse presentada el 12 de noviembre de 2004 por MACROFINANCIERA S.A. y CAMBIOS COUNTRY S.A., la Superintendencia Bancaria, no presentó objeciones a la operación propuesta por las anteriores sociedades.²⁴
6. El 29 de diciembre de 2004, mediante Escritura Pública No. 3955 de la Notaría 28 de Bogotá, se protocolizó el acuerdo de fusión por absorción

durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."

El artículo 20 de la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001 regula un aspecto que tiene incidencia sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual constituye un típico impuesto de período porque el hecho gravable se configura en un determinado ejercicio del 1º de enero a 31 de diciembre. En tal sentido, aplicar el artículo 20 citado para el año gravable 2001 conlleva a hacer retroactiva la norma tributaria, en contra de la expresa prohibición constitucional. Además, en la fecha de entrada en vigencia de la Ley no es posible determinar la renta líquida o la pérdida fiscal, como quiera que la consolidación de dicho valor sólo se puede establecer una vez culmine el correspondiente período gravable.

Los principios relativos a la vigencia y aplicación de las leyes tributarias, específicamente para los impuestos de período, imponen la obligatoriedad de aplicar lo previsto en el artículo 20 de la Ley 716 de 2001 a partir del año o período gravable siguiente a su expedición, es decir a partir del año gravable 2002. (...)

Conforme a lo expuesto, este despacho concluye que, las pérdidas fiscales registradas al finalizar un ejercicio gravable únicamente son susceptibles de compensación con la renta líquida obtenida dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes, y excepcionalmente se podrán compensar las pérdidas fiscales obtenidas dentro de los siete períodos gravables siguientes, siempre que esta ampliación sea previamente autorizada por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales"

²⁰ Folio 41 de C.P.

²¹ Folios 167 al 168 del C.A.A. No. 6.

²² Folio 37 del C.P.

²³ Folio 158 del C.A.A. No. 6.

²⁴ Folios 135 y 136 del C.A.A. No. 6

entre MACROFINANCIERA S.A., COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL, en calidad absorbente y CAMBIOS COUNTRY S.A., como absorbida.²⁵

7. El 31 de diciembre del 2004, bajo el número de registro 00970830 del Libro IX de la Cámara de Comercio de Bogotá se inscribió en el Registro Mercantil la Escritura Pública No. 3955.²⁶
8. Conforme a los estados financieros consolidados con corte a 31 de octubre de 2004, que sirvieron de base para proceso de fusión, MACROFINANCIERA registraba una pérdida fiscal acumulada de ejercicios anteriores de \$3.342.553. De igual manera, reflejaban, a la misma fecha, una pérdida del ejercicio en curso por \$174.980.000.²⁷
9. La conciliación de la cuentas de resultados efectuada para efectos de la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 presentada por MACROFINANCIERA S.A., da cuenta de que las pérdidas acumuladas fueron originadas en los años gravables 1999 y 2000, de las cuales \$2.638.667.096 correspondían al primer periodo y \$604.137.138 al segundo, para un total de \$3.342.804.234. Sin embargo no se especifica a que conceptos corresponden dichas pérdidas.²⁸
10. Conforme con los estados financieros consolidados con corte a 31 de octubre de 2004, que sirvieron de base al proceso de fusión, CAMBIOS COUNTRY S.A. no registraba perdidas de otros ejercicios ni originadas durante el ejercicio en curso. Por el contrario, tales estados financieros reflejaban una utilidad antes de impuestos de \$2.963.692.932, la constitución de una provisión de renta por \$1.064.534.000 y una utilidad neta de \$1.899.158.932.²⁹
11. Los estados financieros de MACROFINANCIERA S.A. con corte a 30 de noviembre de 2004, que daban cuenta de la situación patrimonial y del estado de resultados del ejercicio de la compañía, luego de la fusión, reflejaban que la sociedad registraba unas pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores de \$3.342.533.083, una utilidad antes de impuestos de \$2.792.281.912, la constitución de una provisión de renta por \$1.082.979.000 y una utilidad neta de \$1.709.302.912.³⁰
12. La parte actora pone de manifiesto que durante los días 29 y 30 de diciembre de 2004 adelantó operaciones de pagos de giros provenientes del exterior, compra y venta de divisas e interbancarias con otros intermediarios del mercado cambiario.
13. El 14 de abril de 2005, la parte actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al periodo gravable 2004, que fue corregida el 3 de junio del mismo año.³¹ En esas declaraciones registró una pérdida fiscal en cuantía de \$3.242.802.000, que compensó con la renta líquida del ejercicio por el mismo valor.

Los hechos narrados dan cuenta de que la Sociedad MULTIFINANCIERA S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL, en el año 2001, empezó un proceso de desmonte ordenado y voluntario de sus operaciones, en razón al incumplimiento de la normativa sobre capital mínimo autorizado y márgenes de solvencia, generado como efecto de las pérdidas fiscales acumuladas de ejercicios anteriores.

²⁵ Folio 37 del C.P.

²⁶ Folio 37 del C.P.

²⁷ Folio 142 del C.A.A. No. 6

²⁸ Folio 720 C.A.A No. 4.

²⁹ Folios 141 y 142 del C.A.A. No. 6.

³⁰ Folio 139 del C.A.A. No. 6.

³¹ Folios 496 a 500 del C.A.A. No. 5.

Que no obstante el proceso de desmonte puesto en marcha, MACROFINANCIERA reinició sus actividades en el año 2004, luego de la autorización impartida por la Superintendencia Bancaria, que condicionó su reactivación a la enervación de la causal de disolución por detrimento patrimonial e incumplimiento del margen de solvencia en la que se encontraba inmersa.³²

Que como medida para enervar la causal de disolución, MACROFINANCIERA llevó a cabo la fusión por absorción con CAMBIOS COUNTRY S.A. en la que la primera obró como absorbente y la segunda como absorbida o fusionada.

Se constata de igual modo, según los hechos probados, que como efecto de la fusión, MACROFINANCIERA hizo propias las utilidades generadas hasta la fecha de la reforma estatutaria por CAMBIOS COUNTRY S.A., de tal forma que en adelante registró utilidades, contrario a la situación financiera reflejada hasta antes de la fusión cuando registraba pérdidas, tanto acumuladas de ejercicios anteriores por valor de \$3.342.553, como del periodo en curso por \$174.980.000.

En consecuencia, la Sala verifica que la compensación de las pérdidas originadas en los años gravables 1999 y 2000, realizada por MACROFINANCIERA S.A. en el año gravable 2004 en el contexto de un proceso de fusión, se llevó a cabo contra utilidades generadas por CAMBIOS COUNTRY S.A., que si bien es cierto, como efecto jurídico de la fusión, una vez perfeccionado el acuerdo, no es dable diferenciar el origen de los pasivos o activos trasladados a la absorbente, esta distinción cobra importancia para efectos de la compensación de pérdidas fiscales, en tanto que, la norma vigente al 2004, sólo permitía la compensación de pérdidas provenientes de la sociedad fusionada o absorbida, con utilidades de la entidad absorbente, mas no al contrario, esto es, la compensación de pérdidas de la absorbente con rentas provenientes de la absorbida.

La Sala observa que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 presentada por la parte actora, para desconocer la compensación de \$3.242.802.000, incluida en el renglón 63 del denuncia rentístico privado³³, con fundamento en el artículo 147 del E.T., con la modificación introducida por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Eso sí, hizo hincapié en el requisito previsto en el inciso 5º, referido a la obligación de demostrar que las sociedades participantes desarrollaban, antes de la fusión, la misma actividad económica.

Pues bien, con fundamento en lo dicho en la parte considerativa, la Sala precisa que en este caso aplicó debidamente la norma pertinente al caso, como lo es, artículo 24 de la ley 788 de 2002, porque la parte actora no consolidó el derecho a la compensación de la pérdida en vigencia del artículo 84 de la Ley 75 de 1986, sino en vigencia de la Ley 24 de la Ley 788 de 2002, ley que, como se precisó anteriormente, previó ciertas condiciones que la Sala pasa a verificar si la parte actora cumplió:

1. Que las pérdidas fiscales sean de la sociedad absorbida. Conforme con los hechos probados, las pérdidas fiscales eran de la sociedad absorbente, esto es, de la parte actora.
2. Que la compensación de esas pérdidas fiscales se haga con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere la sociedad absorbente o resultante del proceso de fusión. La sociedad resultante de la fusión no obtuvo rentas

³² Folio 144 de C.A.A. No. 6.

³³ Folio 112 del C.P.

líquidas propias. Las rentas con las que compensó la pérdida eran de la sociedad absorbida, esto es, Cambios Country S.A.

3. Que la compensación no exceda el equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. No es necesario verificar el cumplimiento de este requisito, puesto que no se cumplieron los precedentes.
4. Que el plazo para compensar las pérdidas fiscales que sufrieron las sociedades fusionadas se debe contar a partir de los períodos gravables en que registraron las pérdidas y hasta el plazo previsto en la ley que estuviera vigente en el período en que tales sociedades fusionadas generaron y declararon la pérdida fiscal. No es necesario verificar el cumplimiento de este requisito, puesto que no se cumplieron los precedentes.
5. Que se pruebe que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión.

Para probar que satisfizo el cumplimiento de este requisito, la parte actora propuso un cargo independiente en la demanda y en el recurso de apelación para que fuera estudiado de manera subsidiaria, en caso de que la Sala interpretara, como en efecto lo hizo, que la norma aplicable al caso es el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

Aunque para la Sala, tal como lo conceptuó el Ministerio Público, es suficiente para rechazar la pérdida, que se haya probado que la parte actora no demostró el cumplimiento de los requisitos anteriormente analizados, la Sala estudiará el cargo propuesto, habida cuenta de que el incumplimiento de requisito referido a *“Que se pruebe que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión”*, fue el fundamento principal que adujo la DIAN para rechazar la pérdida en los actos administrativos demandados.

De la violación, por falta de aplicación, del numeral 1º del artículo 60 del E.O.S.F., de los artículos 28, numeral 9, y 29, numeral 4º del Código de Comercio. De la interpretación errónea del artículo 1º del Decreto 852 de 2006.

La parte actora alegó que probó que la actividad económica de Macrofinanciera S.A. C.F.C. y Cambios Country S.A. intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión.

El Tribunal precisó que si bien verificado el objeto social de las sociedades se determinó que las dos podían desarrollar actividades de intermediación en el mercado cambiario, no bastaba la simple mención de las actividades, sino que era necesario que la parte actora demostrara que, efectivamente, desarrolló esas actividades antes de la fusión, aspecto este que para el Tribunal no fue demostrado, pues las pruebas que aportó la parte actora para demostrar su dicho dieron cuenta de que las actividades de intermediación en el mercado cambiario las realizó después de la fusión, puesto que anteriormente la actividad de la empresa estuvo suspendida.

En la apelación, la parte actora insistió en que las actividades de intermediación en el mercado cambiario se realizaron antes de que se registrara en la Cámara de

Comercio la escritura pública contentiva del acuerdo de fusión. Alegó que esa es la fecha que se debe tener en cuenta para establecer cuándo se formalizó el acuerdo de fusión.

La Sala considera que le asiste razón al Tribunal por lo siguiente.

Las normas que la parte actora adujo como no aplicadas son las siguientes:

Numeral 1º del artículo 60 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Dispone:

“ARTICULO 60. PROCEDIMIENTO DE FORMALIZACIÓN Y EFECTOS DE LA FUSIÓN.

- 1. Formalización.** La entidad absorbente o nueva podrá formalizar el acuerdo de fusión cuando venza el término sin que la Superintendencia Bancaria formule objeción, o declare anticipadamente la ausencia de objeción.

La formalización del acuerdo y el registro de la escritura pública en la Cámara de Comercio deberán efectuarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días calendario siguientes a la fecha en que venza el término para objetar. Efectuado el registro, la entidad deberá remitir inmediatamente copia de la escritura registrada a esa Superintendencia. (...)”

Numerales 9 del artículo 28 y 4º del artículo 29 del Código de Comercio.

ARTÍCULO 28. PERSONAS, ACTOS Y DOCUMENTOS QUE DEBEN INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO MERCANTIL. Deberán inscribirse en el registro mercantil:

(...)

- 9) La constitución, adiciones o reformas estatutarias y la liquidación de sociedades comerciales, así como la designación de representantes legales y liquidadores, y su remoción. Las compañías vigiladas por la Superintendencia de Sociedades deberán cumplir, además de la formalidad del registro, los requisitos previstos en las disposiciones legales que regulan dicha vigilancia, y (...)”

ARTÍCULO 29. REGLAS PARA LLEVAR EL REGISTRO MERCANTIL. El registro mercantil se llevará con sujeción a las siguientes reglas, sin perjuicio de las especiales que establezcan la ley o decretos reglamentarios:

(...)

- 4) La inscripción podrá solicitarse en cualquier tiempo, si la ley no fija un término especial para ello; pero los actos y documentos sujetos a registro no producirán efectos respecto de terceros sino a partir de la fecha de su inscripción (...)”

La Sala no aprecia en qué medida las citadas normas no dejaron de aplicarse al caso concreto, puesto que, del numeral 1º del artículo 60 del EOSF sólo se infiere

que el proceso de fusión conlleva la etapa de acuerdo y la del registro del acuerdo, y el plazo para hacerlo.

Los numerales 9 y 4 de los artículos 28 y 29, respectivamente, del Código de Comercio se limitan a regular la obligación de inscribir ciertos actos en la Cámara de Comercio. De esta regulación no se infiere que sea irrelevante la fecha en que se eleva a escritura pública el Acuerdo de Fusión. Si bien es cierto que a partir de la inscripción de la escritura pública en la Cámara de Comercio, el acuerdo es oponible a terceros, ello no quiere decir que los actos ejecutados después de formalizada la fusión con la escritura pública sean actos propios de las sociedades individualmente consideradas antes de la fusión, pues ya lo son de la sociedad resultante del proceso de absorción.

En efecto, de conformidad con el artículo 172³⁴ del Código de Comercio, la fusión es una reforma estatutaria mediante la cual, una o más sociedades se disuelven sin liquidarse, bien sea para crear una nueva entidad o para que una de ellas absorba a la otra.

Como efecto de la fusión, y en concordancia con el artículo 178³⁵ del Código de Comercio, una vez formalizado el acuerdo contentivo de la reforma estatutaria, la entidad absorbente o la nueva que se crea, adquiere en conjunto los bienes, derechos y obligaciones de las absorbidas, para consolidar en cabeza suya un único patrimonio, al tiempo que la sociedad fusionada o absorbida desaparece de la vida jurídica.

En concordancia con las anteriores disposiciones, el artículo 14-1³⁶ del E.T., precisa que la sociedad absorbente adquiere tanto las obligaciones tributarias como los derechos tributarios de la sociedad de la absorbida. En el caso concreto, como se precisó, el derecho de compensar las pérdidas con las utilidades obtenidas a partir del registro de las mismas era de la sociedad absorbente, no de la sociedad absorbida, y la compensación debía hacerse en los términos del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, ley vigente al momento de ejercer el derecho a la compensación. Luego, la parte actora no adquirió de la sociedad absorbida ningún derecho de compensar pérdidas porque ésta, precisamente, al momento de la fusión no reportaba ninguna.

En consecuencia, no está probada la falta de aplicación de las citadas normas.

En cuanto a la indebida interpretación del artículo 1º del Decreto 852 de 2006, dice la norma:

“ARTÍCULO 1o. Fusión de sociedades. A partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, la sociedad absorbente o la nueva que surge

³⁴ **Artículo 172.** Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.

³⁵ **Artículo 178.** En virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas.

La tradición de los inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada, registrada conforme a la ley. La entrega de los bienes muebles se hará por inventario y se cumplirán las solemnidades que la ley exija para su validez o para que surtan efectos contra terceros.

³⁶ **Artículo 14-1.** Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas.

La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas.

de la fusión adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas.”

Esta norma reafirma lo dicho anteriormente. La Sala no encuentra regla de hermenéutica jurídica que permita llegar a la conclusión a que aludió la parte demandante.

En ese contexto, la Sala analizó el caso concreto y da cuenta de que está probado que el 29 de diciembre de 2004 se elevó a escritura pública No. 3955 el acuerdo de fusión, que se protocolizó el 31 de diciembre de 2004. También está probado que durante los días 29 y 30 de diciembre de 2004, la parte actora hizo operaciones de pagos de giros provenientes del exterior, compra y venta de divisas e interbancarias con otros intermediarios del mercado cambiario. En esas circunstancias de hecho, es claro que aunque la parte actora y la sociedad absorbida eran intermediarios del mercado cambiario, lo cierto es que la parte actora **no** ejecutó las operaciones aludidas, que eran las que normalmente desarrollaba Cambios Country S.A., antes de la formalización de la fusión, mediante la escritura pública³⁷ sino el mismo día y al día siguiente en que se hizo dicha formalización. En consecuencia tampoco cumplió el requisito aludido. Por las razones expuestas, no prospera la apelación.

DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

La parte actora señaló que la Administración no podía aplicar la sanción por inexactitud, en razón a que la discusión se originó en una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable al caso.

Sobre la sanción por inexactitud, es criterio reiterado de la Sala que esta tiene una naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647³⁸ del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda³⁹.

Ahora bien, el artículo 647 del E.T. señala que no habrá lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable, en los siguientes términos:

³⁷ La Sala, en sentencia en la que analizó la forma en que se debía calcular la renta presuntiva en los casos de la consolidación patrimonial de sociedades fusionadas, precisó que “la fusión de sociedades significa que el patrimonio se vuelve uno sólo, que se concreta a partir de la formalización de la fusión. Por ello, el artículo 178 del Código de Comercio establece que *en virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas*. Es decir, la sociedad absorbente adquiere los bienes, derechos y pasivos de la sociedad absorbida que existían antes de la fusión, porque precisamente se consolida en la sociedad absorbente todo el patrimonio que traía la absorbida antes de que se formalizara la fusión.” En dicho caso, la Sala interpretó que la formalización se entendía hecha en la fecha en que se eleva a escritura pública el acuerdo de fusión.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012). Radicación: 25000-23-27-000-2005-00313-01. No. Interno: 17151. Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Demandante: Glaxo Smithkline Colombia S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

³⁸ Artículo 647. 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. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...)

³⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

“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.”

El alcance de esta aparte normativo ha sido precisado por la Sala quien ha señalado que la discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.⁴⁰

Así mismo, tiene por establecido 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” a que hace alusión la cita referida, lo que excluye la interpretación sobre los hechos discutidos.⁴¹

Ahora bien, por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que esta consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; es decir, que se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.⁴²

Por lo expuesto, en tanto que la *litis* giró en torno a la indebida aplicación del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 y a la falta de aplicación del artículo 84 de la Ley 75 de 1986, mas no a la indebida interpretación de ninguna de estas dos normas, la Sala considera que la sanción por inexactitud es procedente. No prospera la apelación.

LA LIQUIDACIÓN JUDICIAL QUE SE DICTA EN REEMPLAZO DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL ANULADA.

Conforme con lo expuesto anteriormente, la Sala pone de manifiesto que la parte actora no demostró el derecho a que se declare en firme la declaración del impuesto de renta y complementarios que presentó por el año gravable 2004. En consecuencia, la liquidación judicial del impuesto de renta de la parte actora por ese año gravable queda así:

CONCEPTO			RENG.	LIQ. PRIVADA	LIQ. CONS. EST.
TOTAL GASTOS DE NÓMINA			50	\$ 3.882.322.000	\$ 3.882.322.000

⁴⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C. 22 de marzo 2011. Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00144-01. Número interno: 17205. Actor: COMUNICACION CELULAR S.A. COMCEL. Demandado: DISTRITO CAPITAL

⁴¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00841-01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

⁴² CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ALVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	51	\$ 732.083.000	\$ 732.083.000
APORTES AL SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACIÓN	52	\$ 258.134.000	\$ 258.134.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS, INVERS MOBILIARIAS, CTAS COBRAR	53	\$ 8.120.560	\$ 8.120.560
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	54	\$ 15.637.526.000	\$ 15.637.526.000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANÓNIMAS, LIMITADAS, ASIMILADAS)	55	\$ 0	\$ 0
INVENTARIOS	56	\$ 0	\$ 0
ACTIVOS FIJOS	57	\$ 1.763.252.000	\$ 1.763.252.000
OTROS ACTIVOS	58	\$ 384.900.000	\$ 384.900.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	59	\$ 25.906.238.000	\$ 25.906.238.000
PASIVOS	60	\$ 9.243.235.000	\$ 9.243.235.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO/LIQUIDO NEGATIVO	61	\$ 16.663.003.000	\$ 16.663.003.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	62	\$ 19.926.924.000	\$ 19.926.924.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	63	\$ 1.393.460.000	\$ 1.393.460.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	64	\$ 0	\$ 0
UTILIDADES POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN	65	\$ 0	\$ 0
TOTAL INGRESOS BRUTOS	66	\$ 21.320.384.000	\$ 21.320.384.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	67	\$ 0	\$ 0
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	68	\$ 0	\$ 0
TOTAL INGRESOS NETOS	69	\$ 21.320.384.000	\$ 21.320.384.000
COSTO DE VENTAS (PARA SISTEMA PERMANENTE)	70	\$ 0	\$ 0
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	71	\$ 40.480.000	\$ 40.480.000
TOTAL COSTOS	72	\$ 40.480.000	\$ 40.480.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	73	\$ 17.353.801.000	\$ 17.351.667.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	74	\$ 0	\$ 0
DEDUCCIÓN INVERSIÓN	75	\$ 20.715.000	\$ 20.715.000

EN ACTIVOS FIJOS			
PÉRDIDA POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN	76	\$ 338.399.000	\$ 338.399.000
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	77	\$ 324.187.000	\$ 304.641.000
TOTAL DEDUCCIONES	78	\$ 18.037.102.000	\$ 18.015.422.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	79	\$ 3.242.802.000	\$ 3.264.482.000
COMPENSACIONES	81	\$ 3.242.802.000	\$ 0
RENTA LIQUIDA	82	\$ 0	\$ 3.264.482.000
O PERDIDA LIQUIDA	83	\$ 0	\$ 0
RENTA PRESUNTIVA	84	\$ 0	\$ 0
TOTAL RENTAS EXENTAS	85	\$ 0	\$ 0
RENTA LÍQUIDA ESPECIAL POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES	80	\$ 0	\$ 0
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	86	\$ 0	\$ 3.264.482.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	88	\$ 0	\$ 1.142.569.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	89	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO NETO DE RENTA	90	\$ 0	\$ 1.142.569.000
SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA	100	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	91	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE REMESAS	92	\$ 0	\$ 0
TOTAL IMPUESTO A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	93	\$ 0	\$ 1.142.569.000
AUTORRETENCIONES	94	\$ 25.641.000	\$ 25.641.000
OTROS CONCEPTOS	95	\$ 22.775.000	\$ 22.775.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	96	\$ 48.416.000	\$ 48.416.000
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT	97	\$ 44.283.000	\$ 44.283.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	98	\$ 2.239.413.000	\$ 2.239.413.000
ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE	101	\$ 150.689.000	\$ 150.689.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	99	\$ 0	\$ 0
SANCIONES	103	\$ 1.280.000	\$ 1.829.390.000
TOTAL SALDO A PAGAR	104	\$ 0	\$ 489.158.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	105	\$ 2.484.081.000	\$ 0

TOTAL IMPUESTO DETERMINADO \$ 1.142.569.000
MENOS RETENCIONES \$ 48.416.000

DECLARADAS 2004	
MENOS ANTICIPO AÑO	
GRAVABLE 2004	\$ 2.239.413.000
MENOS ANTICIPO	
SOBRETASA 2004	\$ 150.689.000
MENOS SALDO A FAVOR	
DECLARADO 2003	\$ 44.283.000
MÁS SANCIONES	\$ 1.829.390.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 489.158.000
SANCIONES:	
SANCIÓN POR	
INEXACTITUD	\$ 1.142.569.000
PORCENTAJE DE LA	
SANCIÓN	160%
TOTAL SANCIÓN	\$ 1.828.110.000
SANCIÓN DETERMINADA	
EN EL DENUNCIO PRIVADO	\$ 1.280.000
TOTAL SANCIONES	\$ 1.829.390.000

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 16 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A. dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. en contra de la DIAN. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad de los actos administrativos demandados por violación del derecho al debido proceso por violación del principio de imparcialidad. A título de restablecimiento del derecho, en reemplazo de los actos administrativos demandados, la Sala dicta la liquidación judicial del impuesto de renta por el año gravable 2004 a cargo de MACROFINANCIERA S.A. C.F.C., inserta en las páginas 49 y 50 de la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Sandra Bibiana Zorro Rodríguez como apoderada de la DIAN. Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HOJA DE FIRMAS DEL EXPEDIENTE 250002327000200700256 01(17450).
DEMANDANTE: MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. DEMANDADO: U.A.E. DIAN.
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO