

DOCTRINA DE LA DIAN - Sirve de guía para la actuación de los particulares cuando se encuentra vigente / DOCTRINA DE LA DIAN - En virtud del principio de buena fe, la misma administración la debe acatar / CONCEPTO TRIBUTARIO - En el impuesto sobre la renta se aplica el vigente cuando concluye el período gravable / DEDUCCION POR PERDIDAS FISCALES - Año gravable 1999. Con base en el Concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, vigente en la fecha de terminación del periodo fiscal, procedía deducir pérdidas de años anteriores, pese a que con ello se produjera una nueva pérdida

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si la demandante podía hacer uso del beneficio consagrado en los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, a pesar de que durante el año gravable 1999 obtuvo una nueva pérdida líquida. Para el efecto, la DIAN alegó que se debe aplicar el Concepto 020727 del 6 de marzo de 2000 que revocó el Concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, invocado por la sociedad, en el que se precisó que no se pueden solicitar pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas, por ser el concepto vigente al momento de la presentación de la declaración cuestionada. Observa la Sala que el 1º de marzo de 2002 la sociedad actora corrigió la declaración de renta correspondiente al año gravable 1999, en la que solicitó, en el renglón DL, una deducción de pérdidas por \$22.930.908.000, declaró una renta líquida de cero (-0-) y una pérdida líquida de \$8.059.899.000. La Administración estimó que la sociedad demandante sólo podía solicitar como deducción las pérdidas fiscales hasta el límite de la renta líquida, tal como lo establecen los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario. En consecuencia, al declarar en el año gravable 1999 una nueva pérdida líquida acumulada de \$8.059.899.000, que no corresponde a dicho periodo gravable, no podía solicitar como compensación de pérdidas un total de \$22.930.908.000. El demandante alegó que tiene derecho a solicitar la deducción de pérdidas fiscales por un valor superior a las rentas del periodo, porque así lo autorizó expresamente el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, vigente cuando concluyó el periodo gravable 1999. En el mencionado concepto la Administración Tributaria manifestó: *“El artículo 147 del mismo ordenamiento establece como deducción las pérdidas de las sociedades, las cuales se pueden compensar con las rentas obtenidas dentro de los cinco periodos gravables siguientes. En consecuencia, la norma establece que las pérdidas fiscales deben ser tratadas como deducción, luego, de conformidad con la forma de determinación de la renta líquida, las mismas son restadas de la renta bruta independientemente de que se arroje una nueva pérdida”*. Dice el artículo 264 de la Ley 223 de 1995: *“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”*. Al declarar la constitucionalidad de la disposición anterior, la Corte Constitucional señaló: *“Los principios de la buena fe y de la confianza legítima sirven de fundamento para avalar la constitucionalidad de la norma acusada, pues, si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquella”*. Por lo tanto, dado que la doctrina de la DIAN sirve de guía para la actuación de los particulares cuando se encuentra vigente, en virtud del principio de la buena fe, la Administración debe acatarla. La demandante señaló

que el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999 era el vigente a 31 de diciembre de 1999, fecha de terminación del periodo fiscal y por tanto le permitía sustentar su actuación; por su parte, la Administración sostuvo que el concepto aplicable era el número 020727 del 6 de marzo de 2000, vigente al momento de la presentación de la declaración cuestionada. En este punto ha dicho la Sala que en materia del impuesto sobre la renta el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el período gravable. Aunado a lo anterior, el formulario para la declaración de renta de las personas jurídicas para el año gravable 1999, establecido por la Resolución 3949 del 20 de mayo de 1999, incluyó dentro del aparte Deducciones, renglón 46, la "Deducción por pérdidas", valor que debía ser tenido en cuenta para establecer el total de las deducciones y el total de los costos y deducciones. En concordancia con lo expuesto, la Sala reitera que en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima debe reconocerse la procedencia de la deducción por pérdidas solicitada por el contribuyente en el año gravable 1999, dado que la sociedad demandante podía deducir en esa vigencia las pérdidas de años anteriores, independientemente de que con ello se produjera una nueva pérdida.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 264 / CONCEPTO 47433 DE 1999 (20 DE MAYO) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES / RESOLUCION 3949 DE 1999 (20 DE MAYO) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Cementos El Cairo S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1999, en la que solicitó una deducción por pérdidas de \$22.930.908.000; determinó una renta líquida de cero (0) y obtuvo una pérdida líquida de \$8.717.689.000. Previa inspección tributaria y emplazamiento para corregir, corrigió la declaración para disminuir la pérdida líquida en \$657.790.000, determinándola en \$8.059.899.000. La DIAN profirió requerimiento especial en el que, del total liquidado como deducción, propuso desconocer \$8.059.899.000, al estimar que la deducción por pérdidas fiscales solo procedía hasta el límite de la renta líquida, como lo prevén los artículos 147 y 351 del E.T., por lo que al declarar en el año gravable 1999 una nueva pérdida líquida acumulada de \$8.059.899.000, no correspondiente a ese periodo gravable, no se podía solicitar como compensación de pérdidas un total de \$22.930.908.000. Al responder el requerimiento la actora alegó que actuó según la ley y acorde con el Concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, en el que la DIAN consideró legal dicha deducción, independientemente de que se obtuviera una nueva pérdida. La Sala estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la Administración de Impuestos de Medellín modificó la declaración de renta que Cementos El Cairo S.A. presentó por el año gravable de 1999. Concretamente determinó si con base en el Concepto 47433 de 1999, que estaba vigente en la fecha de terminación de ese periodo fiscal, la demandante podía deducir pérdidas de años anteriores, pese a que con ello se produjera una nueva pérdida, o si era aplicable el Concepto 020727 del 6 de marzo de 2000, que revocó el anterior y estaba vigente en la fecha de presentación de la declaración, según el cual no se podían solicitar pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas. Al respecto, la Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Casanare que anuló los actos acusados, por cuanto concluyó que, en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima, se debía reconocer la procedencia de la deducción, dado que la demandante fundó su actuación en el concepto de la DIAN que estaba vigente en la fecha de terminación del periodo fiscal, concepto que la permitía, independientemente de que con ello se produjera una nueva pérdida. La Sala reiteró que la doctrina de la DIAN sirve de guía para la actuación de los particulares cuando se encuentra vigente y que, en virtud del principio de la buena

fe, la Administración debe acatarla, así como que en materia del impuesto sobre la renta el concepto tributario aplicable es el vigente cuando concluye el periodo gravable.

NOTA DE RELATORIA: En relación con la fuerza vinculante de los conceptos de la DIAN se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 31 de mayo de 2012, Exp. 73001-23-31-000-2009-00439-01(18839), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 16 de mayo de 2013, Exp. 25000-2327-000-2006-00812-01(18265), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la procedencia de la deducción por pérdidas fiscales en el año gravable de 1999 (Renta) se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 31 de julio de 2009, Exps. 25000-2327-000-2004-01065-01(15914) y 250002327000 2003 00081 01 (15955), M.P. William Giraldo Giraldo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., quince (15) de abril de dos mil quince (2015)

Radicación numero: 05001-23-31-000-2004-04972-01(20167)

Actor: CEMENTOS EL CAIRO S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 16 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante la cual se dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642002000180 del 11 de febrero de 2003, expedida por la División de Liquidación y la Resolución No. 110662004000004 del 24 de Febrero, por la cual se resolvió un Recurso de Reconsideración, expedida por la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de Restablecimiento del Derecho, DECLARASE la firmeza de la Liquidación Privada No. 761600090381 por el año gravable 1999”.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2000, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999, en la que solicitó una deducción por pérdidas en cuantía de \$22.930.908.000; determinó una renta líquida de cero pesos (-0-) y obtuvo una pérdida líquida de \$8.717.689.000.

Previa inspección tributaria y emplazamiento para corregir, el 1º de marzo de 2002, la actora corrigió la declaración, en el sentido de disminuir la pérdida líquida en \$657.790.000, determinándola en la suma de \$8.059.899.000.

El 27 de mayo de 2002, la DIAN profirió el Requerimiento Especial N° 11632002000076, en el que, del total solicitado como deducción por pérdidas propuso el desconocimiento de la suma de \$8.059.899.000, en razón a que al restarle a los ingresos netos la sumatoria de los costos y deducciones, antes de solicitar la pérdida por \$22.930.908.000, da como resultado una renta líquida de \$14.871.009.000, por lo que solamente podía deducir una pérdida equivalente a ese valor.

El 25 de agosto de 2002, la actora respondió el requerimiento especial y alegó que actuó según la ley y acorde con lo expuesto por la DIAN en el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, en el que se consideró legal la deducción de pérdidas fiscales, independientemente de que se obtuviera una nueva pérdida.

El 11 de febrero de 2003, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642002000180, que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

El 10 de abril de 2003, la demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución N° 11066200400004, notificada el 26 de febrero de 2004, que confirmó la liquidación oficial impugnada.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹:

“1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642002000180 del 11 de febrero de 2003, expedida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, mediante la cual se modifica la declaración de Renta presentada por la sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A. por la vigencia de 1999, en la cual se rechazó la suma de \$8.059.899.000, solicitado como deducción por pérdidas.

2. Declarar la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No 110662004000004 del 24 de febrero de 2004, proferida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, mediante la cual se falla el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No 110642002000180 del 11 de febrero de 2003, expedida por la División de Liquidación confirmando la modificación a la declaración de renta presentada por la vigencia fiscal de 1999.

3. Restablecer en su derecho a la sociedad CEMENTOS EL CAIRO S.A., dejando en firme la liquidación privada del contribuyente y ordenando que se reconozca para la sociedad el derecho a solicitar en los periodos siguientes a la fecha de ejecutoria de la sentencia que así lo declare, la suma de \$8.059.899.000 como perdida fiscal, en los mismos términos y condiciones que regían en el periodo gravable objeto del rechazo por parte de la DIAN, incluyendo el derecho a su ajuste por inflación”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 147, 351, 578 y 596 del Estatuto Tributario
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995

El concepto de la violación se resume así:

Violación de los artículos 26, 578 y 596 del Estatuto Tributario, el artículo 5 del Decreto 2588 de 1999 y de la Resolución 3949 de 1999.

¹ Folio 166 exp

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la Resolución 3949 del 24 de diciembre de 1999, prescribió el formulario oficial para la declaración de renta del año gravable 1999, en el que trata la compensación por pérdidas como una deducción que se resta en el renglón 46 del formulario y que se debe detraer de la renta bruta, pues aunque en el formulario se totalicen en el renglón 51 los costos y deducciones, según el artículo 26 del Estatuto Tributario, los costos se restan de los ingresos netos para obtener la renta bruta y las deducciones se restan de la renta bruta, para obtener la renta líquida.

Así, la DIAN, en ejercicio de las facultades de reglamentación expresamente dadas en la ley, prescribió los formularios que debían utilizar los contribuyentes para la presentación de la declaración de renta del año gravable 1999 y precisó que el tratamiento adecuado para las pérdidas fiscales era el de la deducción.

Posteriormente, la Administración alegó que el Concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, invocado por la sociedad, fue revocado por el Concepto 020727 del 16 de marzo de 2000, vigente a partir del 17 de marzo de 2000, esto es, con anterioridad al vencimiento del término para declarar por el año gravable 1999, que precisó, con fundamento en los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, que cuando se habla de : “...*compensar las pérdidas fiscales es de entenderse que la proporción a solicitar de las mismas procede hasta concurrencia de las rentas o utilidades arrojadas en el período fiscal en que se incluyan. ... lo anterior implica la imposibilidad de solicitar pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas e impide que se generen nuevas pérdidas*”.

Se debe tener en cuenta que en el formulario oficial la DIAN señaló que el tratamiento adecuado de las pérdidas fiscales era el de deducción y posteriormente cambió su criterio en un acto administrativo (concepto) de menor jerarquía que el formulario oficial.

Violación al principio de buena fe y la confianza legítima

Los criterios válidos que se debían tener en cuenta para efectos de la presentación de la declaración de renta por el año gravable 1999 son los contenidos en el concepto expedido en el año 1999, que estuvo vigente al

momento de terminación del periodo fiscal, así como la resolución por medio de la cual se señaló el formulario oficial para la presentación de la aludida declaración.

La expedición posterior de un concepto, que derogaba el anterior, y que fue publicado días antes de la presentación de la declaración de renta por parte de la actora, no puede afectar la certeza y seguridad jurídica en la que estaba amparada la declaración de renta.

La existencia de posiciones contrarias por parte de la Administración vulneró los principios de seguridad jurídica, de la buena fe y de la confianza debida que debe existir en el proceder de la administración, pues la falta de coherencia de la visión asumida y plasmada en los formularios para la vigencia fiscal 1999, mediante la Resolución 3949 del 24 de diciembre de 1999, el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999 y el concepto 43935 del 16 de marzo de 2000, creó una grave situación de incertidumbre, pudiendo además inducir en error al contribuyente.

Irretroactividad de la ley.

El contribuyente presentó la declaración de renta por el año gravable 1999, teniendo en cuenta lo señalado en el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999 y la Resolución 3949 del 24 de diciembre de 1999, que señaló los formularios para la aludida vigencia fiscal, actos administrativos que son obligatorios, según lo dispuesto por el artículo 578 del Estatuto Tributario y el artículo 5 del Decreto 2588 de 1999.

Se debe tener en cuenta que el principio de irretroactividad preserva la confianza en la ley vigente y la certeza frente a la consecuencia jurídica de una actuación, respetando las situaciones jurídicas consolidadas.

En materia del impuesto sobre la renta, el periodo fiscal está comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre, es decir, las situaciones jurídicas se consolidan a 31 de diciembre y no, como lo interpreta la DIAN, al estimar que la consolidación depende de la fecha de presentación de la correspondiente declaración.

Por tanto, sostener que por el hecho de cambiarse la interpretación oficial respecto a la compensación de pérdidas, unos pocos días antes de presentar la declaración, el contribuyente debe corregir su información contable, sus balances,

etc., para adecuarlos a la nueva interpretación, implica una clara violación a los principios de certeza y seguridad jurídica.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

No es posible solicitar la deducción de pérdidas fiscales que, una vez ajustadas por inflación, resulten superiores a las rentas o utilidades obtenidas en el año en que se hará la deducción, a fin de impedir que se genere una nueva pérdida que haría inoperante la finalidad del beneficio de propender por la recuperación económica de las empresas.

Si bien el artículo 147 del Estatuto Tributario (vigente para el año gravable 1999) no precisa sobre qué tipo de renta es que puede hacerse la compensación, se debe efectuar una interpretación sistemática y armónica con el artículo 351 ib., para concluir que la renta sobre la que ha de deducirse el valor de la pérdida es la depurada, vale decir, la líquida.

Se reitera lo expuesto en el concepto 08219 del 9 de septiembre de 1997 que señaló: “La pérdida fiscal que resulte en cada período gravable debe ser tomada en cuenta en forma separada, toda vez que los cinco años señalados por el artículo 147 del Estatuto Tributario, como el término para compensar la pérdida operacional, se computa de manera independiente para cada una de las pérdidas resultantes.”

De esta forma, solamente se pueden compensar las pérdidas ocurridas en un determinado período fiscal, cuando existan rentas o utilidades dentro de los cinco (5) años siguientes a su ocurrencia, contra las cuales se puedan compensar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La sociedad actora presentó la declaración de renta por el año gravable 1999, soportado en la normativa y actos administrativos vigentes para dicho año gravable, cifiéndose a la interpretación que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le había dado al tema de pérdidas fiscales en el Concepto N° 47433 del 20 de mayo de 1999, en el que estableció que las pérdidas fiscales deben ser

tratadas como una deducción y que, de conformidad con las normas de determinación de la renta líquida, las mismas deben restarse de la renta bruta, independientemente de que arroje una nueva pérdida.

De igual forma, la actora se sujetó a lo estipulado en la Resolución N°. 3949 del 24 de diciembre de 1999, por medio del cual la DIAN prescribió el formulario del impuesto sobre la renta que de forma obligatoria debían utilizar los contribuyentes, personas jurídicas por el año gravable 1999, en el que se trata la compensación por pérdidas como una deducción.

Para el caso concreto es improcedente la aplicación del Concepto N° 20727 del 6 de marzo de 2000, por cuanto entró en vigencia el 17 de marzo de 2000, por lo que es aplicable para el periodo gravable siguiente, ya que la obligación tributaria que se desprende del impuesto sobre la renta no puede ser exigible antes de la entrada en vigencia de la norma que lo regula, sino que debe aplicarse al periodo gravable siguiente, tal como lo dispone el artículo 338 de la Constitución Política.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

El artículo 147 del Estatuto Tributario se refiere a la compensación de pérdidas con el producto de la depuración de los ingresos de cada periodo gravable, dándole el tratamiento de deducción. La norma se refiere, de manera genérica, al hecho de que la compensación se hace respecto de las rentas, y estas se depuran con los costos imputables a los ingresos del periodo y las deducciones, pero solo son de recibo en la medida en que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y sean necesarias y proporcionadas, de acuerdo con cada actividad (artículos 26, 58, 104 y 107 del Estatuto Tributario).

Por tal razón, la deducción por pérdidas no implica la realización de un costo o de una deducción imputable a la renta del periodo, sino la compensación diferida de pérdidas de periodos anteriores, que se originaron como resultado final de la depuración del ingreso.

En este sentido, la compensación de la pérdida exige el presupuesto de utilidad o renta líquida en el periodo gravable en el que se solicita la deducción y hasta su

conurrencia pues, de lo contrario, se desfiguraría la compensación ante la inexistencia de uno de los extremos que la suponen, toda vez que el hecho de compensar la pérdida implica la extinción, en todo o en parte, de la misma, por la obtención de una utilidad en una vigencia fiscal posterior, ya que ante su ausencia simplemente no es posible deducirla por sustracción de materia. Por lo tanto, la compensación se hace hasta el monto de la renta líquida antes, de la deducción.

La sociedad demandante, durante el año gravable 1999, no obtuvo renta líquida, todo lo contrario; originó una pérdida líquida, por lo que no podía hacer uso del beneficio consagrado en los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario.

Se debe entender que cuando las normas que regulan las pérdidas fiscales se refieren a “compensar pérdidas fiscales”, la proporción a solicitar debe ser hasta la concurrencia de la renta o utilidades arrojadas durante el periodo fiscal en que se incluyan y no puede interpretarse que dicha compensación opera a manera de deducción sobre la renta bruta, como quiera que éste no es el procedimiento indicado en el artículo 351 del Estatuto Tributario.

La Administración, en atención al obligatorio cumplimiento de los conceptos por parte de los funcionarios de la DIAN, procedió a dar aplicación al Concepto N° 020727 del 6 de marzo de 2000, vigente al momento de la presentación de la declaración cuestionada.

No obstante, el Tribunal se centró en la valoración del caso analizando la aplicación de los conceptos sin ir al fondo del asunto, es decir, sin considerar el caso concreto frente al Estatuto Tributario.

Además, si bien el Concepto 020727 del 6 de marzo de 2000 es posterior al año gravable 1999, su entrada en vigencia es previa a la presentación y corrección de la declaración de renta del año gravable 1999.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

La sentencia recurrida no desconoce la vigencia de los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, razón por la que no procede el cargo planteado.

La vigencia del Concepto 020227 del 6 de marzo de 2000 comienza con su publicación en el diario oficial y, en consecuencia, sus efectos no pueden retrotraerse en el tiempo a situaciones acaecidas antes de esa publicación.

Según el numeral 1 del artículo 574 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre la renta es de periodo anual, lo que significa que para su determinación se tienen en cuenta los hechos económicos acaecidos en este lapso.

Por este motivo, y en aras de garantizar la confianza del contribuyente y su seguridad jurídica, el artículo 338 de la Constitución Política establece que las leyes que regulan impuestos de periodo sólo se aplican a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

La obligación tributaria en el impuesto sobre la renta se configura el 31 de diciembre de cada año fiscal y es en ese instante que surge la obligación a cargo del contribuyente, pero también surgen derechos a su favor.

Para determinar tales circunstancias, tanto la DIAN, como los contribuyentes, deben atenerse a las normas vigentes en ese instante, con las salvedades constitucionales a que haya lugar, normas dentro de las que están incluidos los conceptos expedidos por aquella en uso de sus facultades.

Con posterioridad a esa vigencia corresponde al contribuyente cumplir con el deber formal de presentar su declaración, pero los hechos y circunstancias ya vienen definidos desde el 31 de diciembre en que concluye el año gravable en renta.

Por lo tanto, no puede estimarse que el Concepto 020727 de marzo de 2000, se debía aplicar a las declaraciones presentadas por la vigencia fiscal de 1999.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos, por medio de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 1999.

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si la demandante podía hacer uso del beneficio consagrado en los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, a pesar de que durante el año gravable 1999 obtuvo una nueva pérdida líquida.

Para el efecto, la DIAN alegó que se debe aplicar el Concepto 020727 del 6 de marzo de 2000 que revocó el Concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, invocado por la sociedad, en el que se precisó que no se pueden solicitar pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas, por ser el concepto vigente al momento de la presentación de la declaración cuestionada.

Observa la Sala que el 1º de marzo de 2002 la sociedad actora corrigió la declaración de renta correspondiente al año gravable 1999, en la que solicitó, en el renglón DL, una deducción de pérdidas por \$22.930.908.000, declaró una renta líquida de cero (-0-) y una pérdida líquida de \$8.059.899.000.

La Administración estimó que la sociedad demandante sólo podía solicitar como deducción las pérdidas fiscales hasta el límite de la renta líquida, tal como lo establecen los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario. En consecuencia, al declarar en el año gravable 1999 una nueva pérdida líquida acumulada de \$8.059.899.000, que no corresponde a dicho periodo gravable, no podía solicitar como compensación de pérdidas un total de \$22.930.908.000.

El demandante alegó que tiene derecho a solicitar la deducción de pérdidas fiscales por un valor superior a las rentas del periodo, porque así lo autorizó expresamente el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, vigente cuando concluyó el periodo gravable 1999.

En el mencionado concepto la Administración Tributaria manifestó:

“El artículo 147 del mismo ordenamiento establece como deducción las pérdidas de las sociedades, las cuales se pueden compensar con las rentas obtenidas dentro de los cinco periodos gravables siguientes.

En consecuencia, la norma establece que las pérdidas fiscales deben ser tratadas como deducción, luego, de conformidad con la forma de determinación de la renta líquida, las mismas son restadas de la renta bruta independientemente de que se arroje una nueva pérdida.”

Dice el artículo 264 de la Ley 223 de 1995:

“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.”

Al declarar la constitucionalidad de la disposición anterior, la Corte Constitucional señaló:

“Los principios de la buena fe y de la confianza legítima sirven de fundamento para avalar la constitucionalidad de la norma acusada, pues, si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquella.”

Por lo tanto, dado que la doctrina de la DIAN sirve de guía para la actuación de los particulares cuando se encuentra vigente, en virtud del principio de la buena fe, la Administración debe acatarla.

La demandante señaló que el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999 era el vigente a 31 de diciembre de 1999, fecha de terminación del periodo fiscal y por tanto le permitía sustentar su actuación; por su parte, la Administración sostuvo

que el concepto aplicable era el número 020727 del 6 de marzo de 2000, vigente al momento de la presentación de la declaración cuestionada.

En este punto ha dicho la Sala que en materia del impuesto sobre la renta el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el período gravable².

Aunado a lo anterior, el formulario para la declaración de renta de las personas jurídicas para el año gravable 1999, establecido por la Resolución 3949 del 20 de mayo de 1999, incluyó dentro del aparte Deducciones, renglón 46, la “Deducción por pérdidas”, valor que debía ser tenido en cuenta para establecer el total de las deducciones y el total de los costos y deducciones.

En concordancia con lo expuesto, la Sala reitera que en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima debe reconocerse la procedencia de la deducción por pérdidas solicitada por el contribuyente en el año gravable 1999, dado que la sociedad demandante podía deducir en esa vigencia las pérdidas de años anteriores, independientemente de que con ello se produjera una nueva pérdida³.

En el caso en estudio, la Sala observa que la sociedad, en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1999, señaló las siguientes cifras:

Total ingresos netos:	\$58.536.365.000
Total Costos y Deducciones:	\$66.596.264.000
Renta Líquida	\$0

De acuerdo con lo consignado por el contribuyente se presenta una pérdida líquida que asciende a la suma de \$8.059.899.000, valor comprendido en la amortización por pérdidas solicitada por valor de \$22.930.908.000, cifra rechazada parcialmente por la Administración, como se advierte:

CONCEPTO	VALOR PRIVADA	VALOR DETERMINADO
TOTAL INGRESOS NETOS	\$58.536.365.000	\$58.536.365.000
AMORTIZACION PERDIDAS	\$22.930.908.000	\$14.871.009.000

² Sentencia 18839 del 31 de mayo de 2012, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Sentencias 15914 y 15955 del 31 de julio de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo y 18265 del 16 de mayo de 2013, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

TOTAL DEDUCCIONES	\$33.973.937.000	\$25.914.038.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	\$66.596.264.000	\$58.536.365.000
RENTA LIQUIDA	0	0
O PERDIDA LIQUIDA	\$8.059.899.000	0

En consideración a que la sociedad demandante podía deducir en el año 1999, las pérdidas de años anteriores, se confirmará la sentencia de primera instancia.

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

1. CONFÍRMÁSE la sentencia del 16 de agosto de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurado por la Sociedad Cementos el Cairo S.A. contra la DIAN.

2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Sandra Liliana Cadavid Ortiz.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ