

**REMANENTE DE ACTIVOS SOCIALES - Se distribuye entre los asociados una vez pagado el pasivo externo / PASIVO DE SOCIEDAD EN LIQUIDACION - Deudas que lo conforman / PASIVO EXTERNO DE SOCIEDAD EN LIQUIDACION - Una vez pagado se distribuye el remanente entre los asociados / REEMBOLSO DE CAPITAL ENTRE ASOCIADOS - Es la distribución del remanente de activos sociales al liquidarse una sociedad**

Según el artículo 247 del Código de Comercio, el remanente de los activos sociales se distribuye entre los asociados, una vez pagado el pasivo externo de la sociedad y la distribución se hará al tiempo para todos, si no se ha estipulado el reembolso preferencial de sus partes de interés, cuotas o acciones para algunos de ellos, caso en el cual sólo se dispondrá del remanente, una vez hecho dicho reembolso (artículo 248 ibídem). Tanto las obligaciones condicionales como las deudas ciertas hacen parte del pasivo que debe incluirse dentro del inventario final de una sociedad en liquidación, de manera que una vez satisfechas estas obligaciones (pasivo externo), o al no hacerse exigibles las condicionales, procede, la distribución del remanente, si queda, entre los asociados, que no es otra cosa, que la restitución de sus aportes o reembolso de capital.

**FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO ARTICULO 247**

**PERDIDAS FISCALES - Clasificación / PERDIDAS OPERACIONALES - Concepto / PERDIDAS DE CAPITAL - Concepto / PERDIDA EN ENJENACION DE ACTIVOS - Concepto**

En efecto, tratándose de pérdidas fiscales la jurisprudencia ha clasificado las siguientes categorías de acuerdo con el ordenamiento tributario las cuales tienen consecuencias fiscales precisas así: Las pérdidas operacionales son las que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario; Las pérdidas de capital son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario, y 3. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T.

**Nota de Relataría:** Sobre clasificación de las pérdidas fiscales ver sentencias de C.E., del 11 de marzo de 2004. Rad. 13542. M.P. Germán Ayala Mantilla y del 16 de junio de 2005. Rad. 14633 M.P. Ligia López Díaz.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 868; 148; 147; 90; 90-2 Y 73**

**PERDIDA OPERACIONAL - Se produce cuando los costos y gastos son**

## **SOCIEDADES - No es deducible cuando el remanente recibido es menor al valor de la inversión**

La actora señala que se trata de una pérdida operacional, sin embargo, tal concepto corresponde a un resultado del ejercicio en el que los fueron mayores frente a los ingresos percibidos en la misma y, en este caso, la sociedad pretende restar de los ingresos percibidos en el año una pérdida y no costo o gasto alguno. La pérdida operacional no se detrae de los ingresos, sino de la renta líquida de los años siguientes, pues, se trata de un resultado del ejercicio, conforme al artículo 147 del Estatuto Tributario. La Sala comparte el criterio del Ministerio Público cuando afirma que la pérdida solicitada no es una pérdida operacional, ya que ésta se predica de la sociedad que se liquida, cuando al liquidarse, el remanente de los activos sociales no es suficiente para cubrir el patrimonio de los accionistas, sin embargo, tal pérdida no es trasladable a los socios según el artículo 147 del Estatuto Tributario. De lo anterior se observa que si bien, las normas tributarias regulan especialmente el gravamen sobre las utilidades originadas en la liquidación de sociedades o aquellas que constituyan ganancia ocasional (artículos 301, 318 y 352), no por este hecho se puede afirmar que, contrario sensu, la pérdida originada en la liquidación de sociedades es deducible, pues, las mismas normas consagran las pérdidas como deducibles en el evento de la enajenación de acciones o de activos, que no es el caso que aquí se presenta. Sobre el punto, la Sala ha considerado que en el caso de la pérdida neta originada en el reembolso de la inversión por liquidación de la sociedad receptora de la misma, el artículo 352 del Estatuto Tributario, no es aplicable para su deducción, pues, aunque contablemente se autoriza ese registro como un gasto, las normas tributarias no permiten tomarlo como tal para efectos de deducirlo de la renta, es decir, para considerarlo como una deducción, pues no existe enajenación que implique transferencia del dominio de las acciones sino que se produjo un cambio en el patrimonio de la inversionista.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 352; 318; 301 Y 147

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., ocho (8) de octubre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2003-01204-01(16613)**

**Actora: HACIENDA SAN JOSE S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

HACIENDA SAN JOSÉ S.A., contra los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto de renta de 1998.

## **ANTECEDENTES**

La sociedad HACIENDA SAN JOSÉ S.A., presentó la declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999 en la que determinó el impuesto por renta presuntiva, con un saldo a pagar de \$433.011.000.

Previo requerimiento especial y su respectiva respuesta, la DIAN practicó la Liquidación de Revisión 150642002000002 de 23 de enero de 2002 porque rechazó una deducción de \$3.590.590.000 por concepto de la pérdida originada en la inversión que tenía en la compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., la cual fue disuelta y liquidada. El saldo a pagar no varió por cuanto la determinación del impuesto fue por renta presuntiva.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 150012002000012 de 27 de noviembre de 2002 que decidió la reconsideración interpuesta por la contribuyente.

## **DEMANDA**

HACIENDA SAN JOSÉ S.A., solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara que procede el tratamiento tributario dado a la pérdida de la inversión que poseía en la compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., en la declaración de renta de 1998. También pidió que se condenara en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 29, 95[9], y 363 de la Constitución Política; 107 y 683 del Estatuto Tributario y 99, 145 y 146 del Código de Comercio. El concepto de violación se puede sintetizar así:

### **1. Procedencia de la pérdida de la inversión**

#### **Capacidad para realizar la inversión**

El objeto social de Hacienda San José S.A., comprende *“la explotación de los negocios de agricultura y ganadería; compra y venta de semovientes y productos*

*en general todos los actos, contratos y operaciones relacionados con el objeto principal...”.*

A su vez, el artículo 99 del Código de Comercio, señala que la capacidad de las sociedades *“se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto. Se entenderán incluidas en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad”.*

La actividad productora de renta de una compañía la otorga su objeto social, y así como los ingresos obtenidos en desarrollo de la misma son gravados, las pérdidas causadas en desarrollo del mismo deben deducirse, pues se trata de una pérdida operacional. Del objeto social de Hacienda San José S.A., se infiere su capacidad para hacer inversiones en diferentes compañías, lo cual le podía generar pérdidas o utilidades, que deben reflejarse en la declaración de renta del año en que ocurrió.

**La pérdida desconocida por la DIAN es operacional y debe ser absorbida por rentas de las otras actividades en el mismo año de su ocurrencia.**

La pérdida fiscal es la *“disminución en el patrimonio de una entidad; se considera pérdida de operación cuando la disminución es producto de la diferencia entre los ingresos y los costos fiscales, o pérdida de capital, debida a la destrucción, el naufragio,... de los bienes del contribuyente”<sup>1</sup>.*

Si la actividad realizada por una compañía genera pérdida ésta debe ser absorbida por las rentas de otras actividades dentro del mismo período gravable en que ocurra, de lo contrario, el impuesto de renta y complementarios se convertiría en un impuesto de capital, pues se gravaría el capital de una inversión que originó pérdida, cuando la permanencia de la misma produjo un ingreso gravado para el inversionista fruto de los ajustes por inflación.

No es válido el argumento de la Administración de que únicamente son deducibles los gastos descritos por el Estatuto Tributario, pues existen algunos hechos que no contempla de manera expresa el Estatuto y por ser gastos fundamentales para el desarrollo de la actividad económica de la empresa son deducibles, como honorarios, asesorías, servicios públicos domiciliarios, entre otros.

De otra parte, los artículos 318 y 352 del Estatuto Tributario disponen que los contribuyentes obligados a efectuar ajustes por inflación pueden deducir las pérdidas ocasionales de la renta bruta del contribuyente, es decir, se sustituye el sistema de renta por ganancia ocasional por el de renta ordinaria, como es el caso de la actora, que puede dentro de la depuración normal de la renta afectar la renta bruta con la pérdida por la liquidación de una sociedad.

Además si conforme al artículo 301 ibídem, la utilidad obtenida en la liquidación de una sociedad es gravada a título de ganancia ocasional, en virtud del principio de equidad, la pérdida por el mismo hecho tiene que ser deducible.

## ***2. Violación de los principios constitucionales del deber de contribuir, de la equidad tributaria y del principio legal del espíritu de justicia***

Generalmente hay pérdida cuando a consecuencia de unos hechos económicos se produce un empobrecimiento o deterioro patrimonial, caso en el cual el Estado no puede hacer más gravosa la situación del inversionista, al no permitirle deducir el valor de la pérdida fruto de una inversión, que mientras la tuvo canceló impuesto de renta a través de los ajustes por inflación o por renta presuntiva.

Los artículos 145 y 146 del Código de Comercio son el respaldo jurídico de que las pérdidas son un detrimento de la inversión, lo cual no puede ser desconocido por la DIAN.

El proceder demandado es violatorio de los principios de justicia y equidad tributaria, que conlleva ipso facto la declaratoria de nulidad de los actos demandados porque están irregularmente expedidos, pues no se fundan en las normas constitucionales y legales a las que debían estar sujetos.

## **3. Enriquecimiento injustificado del Estado en desmedro del patrimonio de la sociedad**

El desconocimiento de la deducción por pérdidas operacionales reconocidas en el Estatuto Tributario desconoce el espíritu de justicia y produce un enriquecimiento injustificado para el Estado, porque implica para el contribuyente un mayor impuesto, pues, aunque éste se liquidó por renta presuntiva, el rechazo de la deducción disminuye la pérdida fiscal que puede ser utilizada en años posteriores para disminuir rentas futuras.

La DIAN solicitó que no se accediera a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La contribuyente tenía una participación del 94% de las acciones en la sociedad Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., operación realizada el 31 de diciembre de 1996.

La Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., en su calidad de subordinada, en el balance de prueba de 30 de noviembre de 1997 presentó pasivos por \$2.699.022.651 entre los cuales se encuentra deudas con Hacienda San José S.A., por \$2.687.475.807.15, comprometiéndose esta última según acta 62 a responder financieramente a partir de 30 de octubre de 1996.

Según acta 361 de 31 de diciembre de 1997, Hacienda San José S.A., propuso a su subordinada capitalizar el pasivo registrado en el balance de 28 de febrero de 1998, con el pago en acciones equivalentes al crédito, lo cual fue aceptado por unanimidad.

El 2 de marzo de 1998 surgió el acuerdo entre la Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., y Hacienda San José S.A., para la cancelación de deudas, y se ratifica el 4 de marzo de 1998 fecha en la cual se efectúa la reforma de los Estatutos de aquella, en cuyo artículo primero resuelve aprobar la capitalización del pasivo sin necesidad de acudir a la colocación de acciones y se autoriza al representante legal de Agropecuaria Villahermosa para emitir, una vez legalizada la reforma de aumento de capital autorizado, el título definitivo de 2.699.675 acciones con valor nominal de \$1000 para un equivalente de \$2.699.675.000 M/L.

Hacienda San José presentó el valor de \$3.471.337.066 a los cuales les aplicó ajustes por inflación hasta agosto de 1998 con un saldo de 3.751.308.051. De los remanentes generados en la Compañía Villahermosa S.A., se distribuye a Hacienda San José, los siguientes:

ACCIONES	%	PRECIO	C. FISCAL	PÉRDIDA
3.719.075	99.04663	160.717.885	3.751.308	3.590.590.166

Por lo anterior, la Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., incrementó el capital mediante reforma estatutaria y aumentó las acciones a favor de la actora, quien a

Según el artículo 45 del Estatuto Tributario, el valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciba en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente debe demostrar, dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la liquidación de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto de seguro.

Por lo tanto, la pérdida por inversión de acciones contraída en la compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., debe excluirse del renglón DL, originando un menor valor del total de las deducciones, porque las pérdidas aceptadas fiscalmente se encuentran señaladas expresamente en la ley tributaria y dentro de ésta no se encuentra la pérdida en el valor de las acciones.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con base en las consideraciones que se resumen a continuación:

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la ley tributaria distingue varias clases de pérdidas con sus consecuencias fiscales. Las pérdidas operacionales, que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta frente a los ingresos percibidos en la misma; las de capital, cuando se producen sobre los activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, siempre que hubiese ocurrido por fuerza mayor durante el período gravable (artículo 148 del Estatuto Tributario); y, las que se dan por enajenación de activos, cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, artículo 90 *ibídem*.

La operación que se discute no corresponde al concepto de pérdida de capital, puesto que no se trata de la desaparición del activo sino de su transferencia por enajenación de acciones, además no se cumplen las condiciones de que tales activos son usados en la actividad productora de renta, ni el hecho ocurrió por fuerza mayor.

de las mismas, razón por la que no se aplica la deducción por analogía para dicha pérdida como lo pretendía la sociedad actora.

De acuerdo con el artículo 99 del Código de Comercio el objeto social se divide en uno principal, conformado por todas las actividades que forman parte de la empresa y, otro secundario, compuesto por todos aquellos actos que sirven de medio para cumplir tales actividades principales. En el presente caso, la actora cumple con el objeto social con una dedicación exclusiva a la actividad de explotación de los negocios de agricultura y ganadería y no de comercialización de acciones por lo que, tal actividad no es productora de renta de la sociedad.

Tampoco es procedente la deducción por pérdida, pues, el sentido genérico de deducción a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario, corresponde a los gastos generados de manera forzosa en la actividad productora de renta.

Las pérdidas aceptadas fiscalmente se encuentran expresamente señaladas en la ley, dentro de las cuales no se encuentra la pérdida sufrida por la disminución del valor de las acciones, por lo que no es posible solicitarla como deducción en caso de resultar un detrimento en el valor de las cuotas partes del interés social o un menor valor de las acciones que se posean en sociedades.

## **APELACIÓN**

La **demandante** interpuso apelación contra la sentencia de primera instancia, el cual sustentó así:

### **1. El acto jurídico de naturaleza comercial que da lugar a la pérdida en discusión es la liquidación de una sociedad y no otro**

El Tribunal confunde la liquidación de una sociedad con la enajenación de acciones, que son dos actos jurídicos distintos. La actora recibió parte de los activos remanentes por \$160.717.885 en la liquidación de Agropecuaria Villahermosa S.A., en agosto de 1998 por lo que perdió el saldo de la inversión por \$3.590.590.166.

Según los artículos 225 a 259 del Código de Comercio la figura de la liquidación es la extinción total del ente jurídico, su procedimiento indica que una vez cancelado el pasivo externo debe procederse a distribuir el remanente de los activos sociales

acciones o por disminución de su valor, sino por extinción jurídica total del ente societario.

La sentencia no calificó adecuadamente la actividad social de la demandante, pues dentro de su objeto social está la de constitución de sociedades limitadas o anónimas cuyo objeto sea negociar en urbanizaciones, agricultura y/o ganadería, como el caso de COMPAÑÍA AGROPECUARIA VILLA HERMOSA S.A., por lo que, contrario a la conclusión del Tribunal, una de las actividades propias del objeto social de Hacienda San José S.A., sí era la comercialización de acciones.

El monto invertido que dio lugar a la pérdida por su no recuperación, fiscalmente se configuró por los ajustes por inflación sobre la inversión, por las capitalizaciones realizadas y los ajustes por inflación sobre las mismas, los cuales generaron ingresos gravados para el socio (inversionista) que se mostraron en cada ejercicio fiscal en la cuenta corrección monetaria fiscal como créditos y se tributó sobre ellos con el impuesto a la renta.

## **2. Concepto de las pérdidas en inversiones en sociedades por liquidación. La naturaleza jurídica de las pérdidas ocasionales y su tratamiento para quienes ajustan por inflación.**

La sentencia no analizó el concepto de pérdida ocasional, pues, desvió el análisis a hechos que no ocurrieron. La provisión para la protección de inversiones no es deducible, se trata de una figura autónoma e independiente que también genera pérdida ocasional en la liquidación de sociedades, punto que tampoco se analizó.

La Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., existió por casi siete años, por lo tanto, si por su liquidación la actora hubiese recibido utilidades, su tratamiento según el artículo 301 del Estatuto Tributario, sería el de ganancias ocasionales gravables por cuanto la sociedad liquidada existió por más de dos años. Contrario sensu, como lo recibido como activos sociales remanentes no fueron suficientes para cubrir el capital aportado o invertido, lo que hubo fue una pérdida en la liquidación social. Los artículos 311 y 312 *ibídem* se ocupan de las pérdidas ocasionales en tres casos específicos de enajenación de acciones entre vinculados, pero no las limita en el caso de liquidación de sociedades, ni define tampoco qué son pérdidas ocasionales ni en qué casos se originan.

- Es una pérdida ocasional debido a que, contrario sensu, el exceso sobre el capital invertido es ganancia. Y si la ganancia ocasional era renta ordinaria, las pérdidas ocasionales eran deducibles de esa misma renta ordinaria.
- Es una pérdida operacional de acuerdo con la actividad social de la actora.

### **3. Falsa motivación de la sentencia**

La sentencia no cumple con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, pues confundió los efectos tributarios de una liquidación de una sociedad con la enajenación de acciones; fundamentó su decisión en el artículo 148 del Estatuto Tributario que para el caso no es aplicable ni fue citado y no estudió la totalidad de los motivos de inconformidad expuestos en la demanda.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia del Tribunal por las siguientes razones:

Las pérdidas aceptadas fiscalmente son: las pérdidas operacionales, son las originadas en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable, las cuales pueden ser compensadas con las rentas líquidas percibidas en los períodos posteriores (artículo 147 del Estatuto Tributario) y las pérdidas de capital, originadas por la pérdida de bienes activos fijos vinculados a la actividad productora de renta y ocurrida por fuerza mayor (artículo 148 ibídem).

Las pérdidas operacionales no son trasladables a los socios, por lo que no es el caso de la actora, pues, se trató de una pérdida que recibió en calidad de socia de Agropecuaria Villahermosa S.A.

De otra parte, el artículo 352 del Estatuto Tributario señala que las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional entran a formar parte del sistema ordinario de depuración del impuesto de renta, lo cual no significa que se varíe su calificación como ingreso gravado o no gravado.

Si bien la norma dispone que las pérdidas ocasionales obtenidas en la

**El Ministerio público** consideró que se debe confirmar la sentencia apelada por las siguientes razones:

Según el artículo 247 del Código de Comercio el remanente de los activos sociales se distribuyen entre los asociados, pero nada dice acerca de la pérdida de la inversión por extinción de la sociedad, por lo que no es correcta la conclusión de la actora sobre la pérdida por la extinción jurídica total del ente societario conforme a los artículos 225 a 259 *ibídem*.

El artículo 99 del Código de Comercio hace referencia a la capacidad de la sociedad para el desarrollo de la empresa y para los actos relacionados con el objeto social, pero de él no se puede derivar que los actos a los cuales se extiende la capacidad de la sociedad, sean por ese solo hecho los que determinen la actividad principal del ente y menos que esa extensión se haga sin ningún reparo para efectos fiscales.

La deducibilidad de la pérdida por la liquidación de una sociedad no se puede fundamentar en el artículo 301 del Estatuto Tributario, pues, éste se refiere a las utilidades originadas en la liquidación de sociedades por el exceso de lo recibido sobre el capital aportado o invertido, siempre que la ganancia no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación. Además, esta distinción no se aplica a los contribuyentes obligados a efectuar ajustes integrales por inflación en los términos del artículo 352 *ibídem*, pues, estos no realizan ganancias o pérdidas ocasionales sino renta bruta o deducción.

La pérdida solicitada no es una pérdida operacional, pues, ésta es predicable de la sociedad que se liquida más no de sus accionistas. La sociedad receptora genera pérdidas si al liquidarse, el remanente de los activos sociales no fue suficiente para cubrir el patrimonio de los accionistas, lo cual no es trasladable a los socios.

La sentencia apelada no está falsamente motivada; su análisis se hizo frente a las normas que consagran la deducción por pérdidas porque la sociedad no invocó la norma que le sirvió de respaldo para hacer la deducción, además, solicitó a título

La DIAN no violó los principios constitucionales invocados porque no se le desconoce a la actora ningún derecho que conlleve inequidad ni se le exige más de aquello con lo que la ley ha querido que contribuya a las cargas públicas.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de la apelación de la demandante se decide si es deducible del impuesto de renta la pérdida obtenida en la inversión que poseía la actora en la sociedad Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., como consecuencia de su liquidación.

La demandante considera que las pérdidas solicitadas son una pérdida ocasional, pues si el exceso sobre el capital invertido es ganancia, a contrario sensu, la pérdida es deducible. Y si la ganancia ocasional era renta ordinaria, las pérdidas ocasionales eran deducibles de esa misma renta ordinaria; o, una pérdida operacional de acuerdo con la actividad social de la actora.

Considera que dentro del objeto social de la Hacienda San José S.A., está la actividad de constitución de sociedades limitadas o anónimas cuyo objeto sea negociar en urbanizaciones, agricultura y/o ganadería, por lo tanto, hace parte de su actividad productora de renta y en caso de que tal actividad (inversión en diferentes compañías) le genere pérdidas o utilidades, se deben reflejar en la declaración de renta del año en que ocurrieron. Por tal razón es una pérdida operacional y debe ser absorbida por rentas de las otras actividades en el mismo año.

Además, conforme a los artículos 318 y 352 del Estatuto Tributario, los contribuyentes obligados a efectuar ajustes por inflación pueden deducir las pérdidas ocasionales de la renta bruta del contribuyente y si, según el artículo 301 ibídem, la utilidad en la liquidación de una sociedad es gravada a título de ganancia ocasional, en virtud del principio de equidad, la pérdida por el mismo hecho tiene que ser deducible.

Pues bien, consta en el proceso que el 2 de marzo de 1998 se celebró un acuerdo entre la COMPAÑÍA AGROPECUARIA VILLAHERMOSA S.A., y HACIENDA SAN JOSÉ S.A., para la cancelación de la deuda que tenía la primera con la segunda

razón, en Asamblea Extraordinaria de Accionistas de la Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., de 4 de marzo de 1998, se ratificó el acuerdo, se aumentó el capital autorizado en el valor mencionado y se ordenó la solemnización de la reforma estatutaria. En la misma fecha se aprobó la capitalización del pasivo y se ordenó su inscripción en el libro de accionistas<sup>2</sup>.

La sociedad COMPAÑÍA AGROPECUARIA VILLAHERMOSA fue declarada disuelta y en estado de liquidación mediante Escritura Pública 1112 de 3 de abril de 1998. La aprobación del inventario final de liquidación, de la cuenta final de liquidación, distribución de los remanentes fueron aprobados por la Asamblea Extraordinaria de Accionistas el 21 de agosto de 1998, cuya acta fue elevada a Escritura Pública 2.719 el 24 de agosto de 1998<sup>3</sup>.

Consta en la mencionada escritura, que el total de los remanentes a adjudicar fue de \$162.264.865,58, de los cuales, le correspondieron a la actora \$160.717.885 representados en equipos de oficina, revólveres, escopetas e inversiones.

Según el artículo 247 del Código de Comercio, el remanente de los activos sociales se distribuye entre los asociados, una vez pagado el pasivo externo de la sociedad y la distribución se hará al tiempo para todos, si no se ha estipulado el reembolso preferencial de sus partes de interés, cuotas o acciones para algunos de ellos, caso en el cual sólo se dispondrá del remanente, una vez hecho dicho reembolso (artículo 248 ibídem).

Tanto las obligaciones condicionales como las deudas ciertas hacen parte del pasivo que debe incluirse dentro del inventario final de una sociedad en liquidación<sup>4</sup>, de manera que una vez satisfechas estas obligaciones (pasivo externo), o al no hacerse exigibles las condicionales, procede, la distribución del remanente, si queda, entre los asociados, que no es otra cosa, que la restitución de sus aportes o reembolso de capital.

De acuerdo con los anteriores hechos, es evidente que en la liquidación de la Compañía Agropecuaria Villahermosa S.A., para su mayor inversionista, la actora con el 99% de participación, hubo una pérdida, pues, frente al valor de su inversión en más de tres mil millones, recibir un remanente de \$160.717.885, es evidente que no cubrió todo el capital que en tal empresa invirtió. Sin embargo, tal

En efecto, tratándose de pérdidas fiscales la jurisprudencia ha clasificado las siguientes categorías de acuerdo con el ordenamiento tributario las cuales tienen consecuencias fiscales precisas, así:

1. Las pérdidas operacionales son las que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario;

2. Las pérdidas de capital son las que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario, y

3. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario. Para este fin, deben excluirse del costo fiscal, los ajustes a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario. Así mismo, deben atenderse los límites consagrados en los artículos 149 y siguientes del E.T.

La actora señala que se trata de una pérdida operacional, sin embargo, tal concepto corresponde a un resultado del ejercicio en el que los costos y gastos de la actividad productora de renta fueron mayores frente a los ingresos percibidos en la misma y, en este caso, la sociedad pretende restar de los ingresos percibidos en el año una pérdida y no costo o gasto alguno. La pérdida operacional no se detrae de los ingresos, sino de la renta líquida de los años siguientes, pues, se trata de un resultado del ejercicio, conforme al artículo 147 del Estatuto Tributario.

La Sala comparte el criterio del Ministerio Público cuando afirma que la pérdida solicitada no es una pérdida operacional, ya que ésta se predica de la sociedad que se liquida, cuando al liquidarse, el remanente de los activos sociales no es suficiente para cubrir el patrimonio de los accionistas, sin embargo, tal pérdida no es trasladable a los socios según el artículo 147 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la pérdida solicitada no es operacional, pues, no resultó de la resta de los gastos frente a los ingresos, como se advirtió.

Ahora bien, las normas que consagran las utilidades que constituyen ganancia ocasional disponen:

ARTÍCULO 301. SE DETERMINAN POR EL EXCESO DE LO RECIBIDO SOBRE EL CAPITAL APORTADO. Se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, las originadas en la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación haya cumplido dos o más años de existencia. Su cuantía se determina al momento de la liquidación social.

Las ganancias a que se refiere el inciso anterior, originadas en la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea inferior a dos años, se tratarán como renta ordinaria.

Es entendido que las rentas, utilidades comerciales o reservas distribuibles como dividendo, según lo previsto en el artículo 30 numeral 3o., que se repartan con motivo de la liquidación, configuran dividendo extraordinario para los accionistas, así se trate de sociedades, personas naturales, sucesiones u otros contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Por su parte, los artículos 318 y 352 ibídem señalan:

ARTÍCULO 318. A partir del año gravable de 1992, para los contribuyentes que deban aplicar los ajustes contemplados en el Título V del presente Libro, las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, con excepción de las obtenidas por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se tratarán con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta.

En consecuencia, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, serán deducibles de la renta bruta del contribuyente.

ARTÍCULO 352. Para los contribuyentes a que se refiere este Título, las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, con excepción de las obtenidas por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se tratarán con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta.

En consecuencia, las pérdidas ocasionales obtenidas en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, serán deducibles de la renta bruta del contribuyente (Subrayas de la Sala).

De lo anterior se observa que si bien, las normas tributarias regulan especialmente el gravamen sobre las utilidades originadas en la liquidación de sociedades o aquellas que constituyan ganancia ocasional (artículos 301, 318 y 352), no por este hecho se puede afirmar que, contrario sensu, la pérdida originada en la liquidación de sociedades es deducible, pues, las mismas normas consagran las pérdidas como deducibles en el evento de la enajenación de acciones o de activos, que no es el caso que aquí se presenta.

Sobre el punto, la Sala ha considerado que en el caso de la pérdida neta originada

tributarias no permiten tomarlo como tal para efectos de deducirlo de la renta, es decir, para considerarlo como una deducción, pues no existe enajenación que implique transferencia del dominio de las acciones sino que se produjo un cambio en el patrimonio de la inversionista<sup>6</sup>.

Por lo anterior, la Sala concluye que la pérdida solicitada como deducción por la sociedad actora, no es operacional ni ocasional, máxime que en materia del impuesto de renta y, especialmente de deducciones, una partida debe tener una norma que la respalde y sobre la cual se cumplan todos los presupuestos que la misma señala como procedente en atención a los hechos que le dan soporte. En este caso, la actora no invoca una disposición que le de sustento concreto a la deducción que solicitó, razón por la cual, su pretensión no está llamada a prosperar.

Finalmente, aunque el Tribunal confundió los hechos del presente proceso, así como la actividad desarrollada por la actora y rechazó los cargos de la demanda con fundamento en las normas de pérdidas de bienes de capital ocurridas por fuerza mayor y pérdidas en la enajenación de activos, que no eran aplicables al presente, se confirmará la sentencia del Tribunal, pero por las razones expuestas en esta providencia.

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:**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apodera 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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
*PRESIDENTE*

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**