



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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de junio de dos mil diecisiete (2017)

RADICACIÓN No. 050012333000201300297 01 (20838)

ACTOR: RAMIREZ & CIA. S.A.

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: DETERMINACIÓN DEL COSTO EN LA ENAJENACIÓN DE
ACCIONES QUE CONSTITUYEN ACTIVOS FIJOS**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante.

I) ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2009, la sociedad Ramírez & Cía. S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2008, en la que se acogió al beneficio de auditoría y registró un saldo a favor de \$8.479.000.

La Administración modificó la liquidación privada desconociendo el beneficio de auditoría por haberse proferido un emplazamiento por corregir y determinando el valor del costo de enajenación de las acciones conforme con el numeral 3º del artículo 2 del Decreto Reglamentario No. 2591 de 1993, esto es, por el precio de adquisición, reajustes fiscales y ajustes integrales por inflación.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Ramírez & Cía. S.A. solicitó:

“Que previo el trámite respectivo se declare.

1. La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali que a continuación se describen:

a) La Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000177 del 19 de octubre de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración y,

b) Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. 900.221 de octubre 10 de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, notificada el 22 de octubre de 2012.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008.

3. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 83 de la Constitución Política; 689-1, 714, 730 del Estatuto Tributario, y 9 del Decreto 402 de 2001. Firmeza de la declaración tributaria

En la declaración de renta del año 2008, la sociedad se acogió al beneficio de auditoría. Por tanto, la liquidación privada quedó en firme dentro de los 6 meses siguientes.

El emplazamiento para corregir expedido por la Administración no afectó la firmeza especial de la declaración, porque su propósito era cuestionar aspectos diferentes a las retenciones en la fuente declaradas, el saldo a favor, o la existencia de una pérdida fiscal, que de conformidad con el

artículo 689-1 del Estatuto Tributario, son los conceptos que únicamente pueden controvertirse al contribuyente amparado con el beneficio de auditoría.

Además, el Decreto 402 (sic) de 2001, que reglamentó el beneficio de auditoría, no establece como una causal de rechazo la notificación del emplazamiento para corregir.

Violación de los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política; 2 y 3 del C.C.A.; 69, 73, 76, 82, 90, 683, 694, 712, 742 y 745 del Estatuto Tributario.

Determinación del costo de las acciones

Para efectos de determinar la renta en la venta de activos fijos, esto es, la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo, los artículos 69 y 90 del Estatuto Tributario permiten que el costo del bien se determine con el valor declarado en el año inmediatamente anterior.

En este caso, la sociedad tomó como costo de enajenación de las acciones de la Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P. el valor patrimonial informado en la corrección de la declaración de renta del 2007, que se encuentra en firme.

Lo anterior, se encuentra conforme con lo dispuesto en el artículo 272 del Estatuto Tributario que establece que el valor patrimonial de las acciones debe fijarse con el costo fiscal, esto es, el previsto en el artículo 69 del Estatuto Tributario.

La DIAN rechazó que el contribuyente llevara como costo del bien el valor declarado en el 2007, con fundamento en que dicha posibilidad no estaba contemplada en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, que reglamentó el artículo 69 del Estatuto Tributario.

Pero olvida la Administración que esa forma de determinación del costo si está permitida en el artículo 69 reglamentado, que es una norma de superior jerarquía y, por ende, debe aplicarse de forma preferente.

La negativa de la DIAN de determinar el costo con el valor declarado en el año anterior, afecta a dos períodos distintos, lo que desconoce que cada año gravable constituye una obligación individual e independiente.

En todo caso, la sociedad también podía tomar como costo el promedio de los costos de las acciones que tuviere de una misma empresa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 del Estatuto Tributario.

Costo presunto de los activos enajenados

Si la DIAN tenía dudas sobre el costo de las acciones, debió estimar el costo de los bienes en por lo menos el 75% del valor de la venta, como lo señala el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Violación artículo 647 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque lo que se presenta es una diferencia de criterios en relación con las normas que establecen la forma de determinación del costo de los activos enajenados.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La declaración de renta del 2008 no se encuentra cobijada con el beneficio de auditoría porque antes de que adquiriera firmeza fue expedido el emplazamiento para corregir.

Verificados los estados financieros de la sociedad, se determinó que en el año 2007 poseía 9.852 acciones en la Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P., con un valor nominal de \$1.000 c/u y, durante la vigencia 2008 adquirió 81.002 más, unas con valor nominal de \$1000 c/u y, otras \$3.204.22 c/u.

Pero, luego de la venta de esas acciones, la sociedad corrigió la declaración de renta del 2007, aumentando el valor de esos bienes sin justificación alguna. Y, con

fundamento en ese nuevo costo, en la declaración del año 2008 registró una pérdida en la venta de las acciones.

Si bien el artículo 69 del Estatuto Tributario prevé que el costo fiscal puede estar determinado por el valor de adquisición o el costo declarado en el año anterior, no puede perderse de vista que el decreto reglamentario de esa norma, precisa que para el caso de las acciones, el costo fiscal es el valor de adquisición más los ajustes.

Por esa misma razón no es procedente aplicar el costo promedio previsto en el artículo 76 del Estatuto Tributario.

Tampoco resulta aplicable el artículo 82 *ibídem* porque en este caso los costos fueron determinados con los registros contables, balances y documentos que soportan la compra de las acciones.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque no se configura una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante providencia del 7 de octubre de 2013, denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La declaración de renta del año 2008 no se encuentra amparada con el beneficio de auditoría toda vez que el emplazamiento para corregir expedido por la Administración interrumpió la firmeza de la liquidación.

La DIAN tiene facultades para proferir el emplazamiento para corregir cuando tenga indicios de la inexactitud de la declaración, y no solo en los aspectos señalados por la actora –retenciones, saldos a favor y pérdidas-.

En la venta de las acciones surgieron dos gravámenes diferentes i) ganancia ocasional respecto de las 9.582 acciones poseídas a diciembre de 2007, y ii) renta ordinaria por las 81.002 acciones adquiridas en el año 2008.

Para determinar la renta ordinaria y la ganancia ocasional proveniente de la venta de las acciones debió tenerse como costo fiscal el valor de adquisición, más los ajustes permitidos.

Lo anterior, por cuanto si bien el artículo 69 del Estatuto Tributario dispone de manera general que el costo de los activos fijos enajenados está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, el Decreto 2591 de 1993, que reglamentó esa norma, es una regulación especial que estableció en la venta de acciones el costo fiscal en el precio de adquisición. Ese reglamento, además, goza de presunción de legalidad.

Por ese motivo, no debe aplicarse el costo promedio establecido en el artículo 76 del Estatuto Tributario. Tampoco es posible aplicar el artículo 82 *ibídem* porque la Administración conocía el costo de los activos con fundamento en los documentos relativos a la venta.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del artículo 2 del Decreto 2591 de 1993.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA se condena en costas a la parte vencida en el proceso.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

La declaración privada goza de firmeza por encontrarse amparada con el beneficio de auditoría.

El emplazamiento para declarar no afectó la firmeza de la liquidación privada porque no tuvo por objeto cuestionar las retenciones, el saldo a favor y las pérdidas, que eran los únicos aspectos que podían ser controvertidos a los contribuyentes cobijados con tal beneficio.

En virtud del artículo 69 del Estatuto Tributario, la sociedad podía llevar como costo fiscal del activo enajenado el valor patrimonial informado en la declaración de corrección de renta del año 2007, que se encuentra en firme. Es improcedente que el Tribunal hubiera preferido aplicar el Decreto Reglamentario 2591 de 1993, y no el artículo 69 del Estatuto Tributario que es una norma de superior jerarquía.

No aceptar el valor del costo declarado en el año 2007 afectaría dos períodos gravables distintos, a pesar de que cada declaración constituye una obligación individual e independiente.

En todo caso, conforme con el artículo 76 del Estatuto Tributario, la sociedad también podía tomar como costo, el promedio del valor de acciones que tuviere en la hidroeléctrica.

Además, si la DIAN no podía establecer el costo fiscal de los activos enajenados debió presumirlos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Debe levantarse la sanción por inexactitud porque en este caso se presenta una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

No es procedente la condena en costas por el solo hecho de no haber prosperado las pretensiones de la demanda. Además, en el expediente no se encuentra demostrada la causación de costas y agencias de derecho.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y, agregó que debe declararse desierto el recurso de apelación por cuanto se limita a reiterar los argumentos de la demanda, sin controvertir ningún aspecto de la sentencia.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de modificar parcialmente la sentencia apelada, en lo que tiene que ver con la condena en costas.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario condicionó la firmeza del beneficio de auditoría a que no se expidiera emplazamiento para corregir, sin exigir que ese acto recayera sobre determinado aspecto de la declaración tributaria.

Por tanto, una vez proferido el emplazamiento para corregir se interrumpe la firmeza de la liquidación privada.

El costo fiscal de las acciones debe determinarse por el precio de adquisición conforme con lo dispuesto en el artículo 69 del Estatuto Tributario y su decreto reglamentario. Además, resulta inapropiado que la actora hubiere corregido la declaración del 2007 después de la venta de las acciones.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

No procede la condena en costas impuesta por el Tribunal, por cuanto las mismas no aparecen probadas en el expediente.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que negó las pretensiones de la demanda presentada contra los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta a cargo de Ramírez & CIA S.A. por la vigencia gravable 2008.

En concreto, se discute:

i) Si el recurso de apelación debe declararse desierto por no estar debidamente sustentado.

ii) Si el emplazamiento para corregir impidió la firmeza de la liquidación privada que se acogió al beneficio de auditoría.

iii) La procedencia de la disminución de deducciones en el impuesto de renta por valor de \$2.469.129.000 y, costos por ganancias ocasionales en la suma de \$353.239.000, como consecuencia de la determinación del costo fiscal de las acciones que poseía la sociedad en la Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P.

iv) La imposición de la sanción por inexactitud.

1. Solicitud de declaratoria de desierto del recurso de apelación

1.1. En los alegatos de conclusión, la parte demandada solicitó que se declarara desierto el recurso de apelación, por considerar que se limitó a reiterar los argumentos de la demanda sin controvertir ningún aspecto de la sentencia.

1.2. La Sala precisa que el legislador¹ sujetó el requisito de sustentación del recurso de apelación a un contenido de suficiencia que asoció exclusivamente a la concreción de las razones de inconformidad del apelante respecto de la providencia objeto del recurso.

Pero para ello no existe una fórmula sacramental, basta que el apelante controvierta la sentencia con argumentos que apunten a desvirtuarla total o parcialmente y sirvan de marco al juez de segunda instancia para llevar a cabo la función revisora.

1.3. El apelante expuso las razones por las cuales no se encontraba de acuerdo con los cargos desestimados por el *a quo*, en los aspectos que fundamentaron su posición en la demanda – la firmeza de la declaración privada, la determinación del costo de las acciones y la sanción por inexactitud-.

Por tanto, la Sala considera que la sustentación del recurso de apelación resulta suficiente para emitir un pronunciamiento sobre la sentencia de primera instancia.

¹ Artículo 247 CPACA.

2. Firmeza de la liquidación privada

2.1. Para el apelante, el emplazamiento para corregir no tuvo la virtualidad de afectar la firmeza especial del beneficio de auditoría, porque no cuestionó las retenciones, el saldo a favor y las pérdidas, únicos aspectos que podían ser controvertidos a los contribuyentes cobijados con tal beneficio.

Además, el Decreto 402 (sic²) de 2001, que reglamentó el beneficio de auditoría, no establece como una causal de rechazo la notificación del emplazamiento para corregir.

2.2. El beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, consiste en que la firmeza de la liquidación privada no se sujeta al término ordinario de dos años, sino a uno menor – en 6 meses³-, siempre que se incremente el impuesto en un porcentaje determinado, y dentro de ese término de firmeza especial no se notifique emplazamiento para corregir la liquidación privada.

Emplazamiento, además, que puede ser proferido por la DIAN por cualquier hecho que constituya una posible inexactitud, sin que su expedición se encuentre restringida a determinados aspectos de la declaración tributaria.

Repárese que el artículo 689-1 del Estatuto Tributario no limita el ejercicio de las facultades de fiscalización o investigación contempladas en el artículo 684 del citado estatuto y mal podría hacerlo si se tiene en cuenta que el beneficio de auditoría, en estricto sentido, consiste en la reducción del plazo de firmeza de la liquidación privada de 2 años a 6 meses.

Por ende, la declaración acogida al beneficio de auditoría no se encuentra excluida del control fiscal, en tanto que la Administración cuenta con amplias facultades de

² El decreto reglamentario del beneficio de auditoría expedido en el año 2001 es el No. 406.

³ El beneficio de auditoría disminuyó a 6 meses el término de firmeza de las declaraciones previsto de forma general por el plazo de 2 años en el artículo 714 del Estatuto Tributario, para aquellos contribuyentes que incrementaran el impuesto al menos cinco veces la inflación causada en el respectivo año gravable. Artículo 63 de la Ley 1111 de 2006 vigente para la época de los hechos.

fiscalización para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria⁴.

De otro lado, si la DIAN notifica el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la declaración, por considerar que en la misma se cometió una infracción a las normas tributarias, la consecuencia es que se pierde el beneficio de auditoría, y el término de revisión de la declaración de renta se amplía, y pasa a regirse por las normas generales de los artículos 705⁵, 706⁶ y 714⁷ del Estatuto Tributario.

Todo, conforme al artículo 689-1 del Estatuto Tributario y el Decreto 406 de 2001⁸, que reglamentó dicha norma.

⁴ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencias del 25 de junio de 2012, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 17701 y del 3 de junio de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19312.

⁵ Dispone que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar.

⁶ Señala que el término para notificar requerimiento especial se suspende cuando se notifica inspección tributaria y dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

⁷ Firmeza general de la declaración privada: Las declaraciones oportunas dentro de los 2 años siguientes al vencimiento para declarar si no se ha notificado requerimiento especial, y las extemporáneas, los dos años se cuenta a partir de su presentación. En las que registran saldos a favor, dos años a partir de la presentación de la solicitud.

⁸ Debe tenerse en cuenta que el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006 prorrogó el beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y reglamentado en el Decreto 406 de 2001, por 4 años más contados desde el 2007, para lo cual estableció el término de firmeza especial del beneficio auditoría en 6 meses.

Decreto 406 de 2001. **Artículo 7°. Requisitos para acogerse al beneficio de auditoría del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.** De conformidad con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 706 del mismo estatuto, las declaraciones de impuesto sobre la renta de los años gravables 2000 a 2003, quedarán en firme dentro de los doce (12) meses siguientes a su presentación oportuna, siempre que en dicho término no se notifique emplazamiento para corregir y reúna la totalidad de los siguientes requisitos: [...]

Artículo 8°. Efectos de la notificación del emplazamiento para corregir. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, notificado el emplazamiento para corregir la declaración de renta dentro del término de doce (12) meses previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de revisión de las declaraciones de renta, impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se regirá por las normas generales contenidas en los artículos 705, 705-1, 706 y 714.

El emplazamiento para corregir y los demás actos de determinación que se profieran dentro del término de firmeza señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, respecto de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, solo afectan el término de firmeza de la declaración por la cual se adelanta el proceso, el cual se regirá por las normas generales de los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando no se haya notificado emplazamiento para corregir respecto de la declaración de renta.

2.3. Por lo anterior, no tiene razón la sociedad en señalar que la expedición del emplazamiento para corregir está limitada a la discusión de las retenciones, los saldos a favor y las pérdidas, como tampoco que el decreto reglamentario no hubiere previsto el emplazamiento para corregir como causal del rechazo del beneficio de auditoría.

2.4. En este caso, la DIAN notificó el Emplazamiento para corregir No. 112382009000036 del 14 de julio de 2009⁹, antes del vencimiento del término de firmeza especial de 6 meses¹⁰, controvirtiendo las deducciones y costos –ordinarios y ganancias ocasionales- originados en la venta de acciones.

Es por eso que la sociedad perdió el beneficio de auditoría y, en consecuencia, su declaración de renta no se encuentra en firme.

2.5. No prospera el cargo para el apelante.

3. Desconocimiento de deducciones en el impuesto de renta (\$2.469.129.000) y de costos por ganancias ocasionales (353.239.000). Determinación del costo de enajenación de los activos

3.1. La Administración desconoció deducciones en el impuesto de renta y costos en el impuesto complementario de ganancias ocasionales que registró la sociedad en la enajenación de las acciones que tenía en la Promotora Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P.

Lo anterior, con fundamento en que el costo fiscal de aquellas debió determinarse con base en el precio de adquisición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 numeral 3 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993.

3.2. Para el actor, en la venta de activos fijos, el costo del bien es el declarado en el año inmediatamente anterior, como lo prevé el artículo 69 y 272 del Estatuto

⁹ Esta fecha de notificación es la que consta en el requerimiento especial y la informada en la liquidación oficial de revisión (fl 16 y 207 vuelto c.p.) sin que hubiere sido discutida por el actor.

¹⁰ La declaración de renta del año 2008 fue presentada el 14 de abril de 2009 (fl 8-12 y 174 vuelto c.p.).

Tributario, normas de superior jerarquía que deben prevalecer a lo dispuesto en el decreto reglamentario.

Agregó que la negativa de la DIAN de determinar el costo con el valor declarado en el año anterior, afecta a dos períodos distintos, lo que desconoce que cada año gravable constituye una obligación individual e independiente.

Pero, en todo caso, el costo de las acciones podía determinarse con el promedio señalado en el artículo 76 de Estatuto Tributario, o presumirse conforme con el artículo 82 *ibídem*.

3.3. En ese contexto, se procede a analizar las normas que según el contribuyente se fundamenta la declaración privada.

3.3.1. La Sala precisa que la venta de un activo fijo puede tener implicaciones en el impuesto de renta o en el complementario de ganancias ocasionales, dependiendo del tiempo que este hizo parte del patrimonio del contribuyente.

Se regirá por el impuesto de renta cuando el activo sea poseído por menos de dos años, y por el de ganancia ocasional, si el bien hizo parte del activo fijo por un término de dos años o más.

3.3.2. Los artículos 179 y 300 del Estatuto Tributario establecen los efectos tributarios en la enajenación de los activos fijos. En el caso del impuesto de renta, la utilidad en la venta de esos bienes constituye renta líquida, y en el citado impuesto complementario se considera ganancia ocasional.

En ambos gravámenes se establece que esa **utilidad resulta de la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal** del activo, que en el caso concreto de las acciones enajenadas por la sociedad actora, por ser activos fijos, se determina conforme al artículo 69 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 179 (impuesto de renta - activo fijo), 300 (ganancia ocasional), y 272 *ibídem* (valor patrimonial de las acciones).

3.3.3. Pues bien, el artículo 69 del Estatuto Tributario establece que **el costo fiscal está constituido por:**

- (i) el precio de adquisición, o
- (ii) el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso¹¹.

Esta norma contempla el precio de adquisición como el punto de partida para establecer el costo fiscal de los activos fijos¹², pues es el que debe registrarse en cada declaración tributaria, afectado con los ajustes respectivos y/o disminuciones fiscales autorizadas en la normativa tributaria¹³.

3.3.4. Adicionalmente, se encuentra que la determinación del costo de enajenación de las acciones, fue reglamentado en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993¹⁴, que prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 2. COSTO DE LOS ACTIVOS FIJOS ENAJENADOS. Para efectos de lo previsto en los artículos 69, 332, 333-2 y 342 del Estatuto Tributario, el costo de los bienes, enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes, que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por los conceptos que se señalan a continuación:

[...]

3. DETERMINACION DEL COSTO DE ENAJENACION DE LAS ACCIONES Y APORTES EN SOCIEDADES.

El costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por:

¹¹ Adicionalmente, se debe tener en cuenta el valor de los ajustes del artículo 70 del Estatuto Tributario, el costo de las adiciones y mejoras de los bienes muebles, y las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y la contribución de valorización en los bienes inmuebles. Luego, se resta, cuando fuere el caso, la depreciación y otras disminuciones fiscales.

¹² Ello sin perjuicio de que existen normas especiales que contemplan otras alternativas para establecer el costo de los activos fijos relativos a inmuebles y bienes incorporales, que no es el caso analizado, ni son aplicadas en el presente estudio.

¹³ El artículo 69 señala: “El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, **más los siguientes valores:**

a. El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente.

b. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.

c. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

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

¹⁴ Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario.

a) El precio de adquisición;

b) El valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del Estatuto Tributario;

c) El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el título V del Estatuto Tributario a partir del año gravable de 1992”.

Con relación a esta norma reglamentaria, la Sala, en sentencia del 16 de noviembre de 2016¹⁵, precisó que la misma no contradice lo dispuesto en el artículo 69 del Estatuto Tributario.

Todo, porque el artículo 2 numeral 3 del Decreto 2591 de 1993 solo reglamenta el artículo 69 del E.T en relación con el costo de adquisición de los activos enajenados, pues no consideró necesario reglamentar la ley para determinar cuál es el costo declarado en el año anterior.

Tal falta de reglamentación no implica que los contribuyentes no puedan determinar el costo fiscal teniendo en cuenta el costo declarado en el año gravable anterior, pues, precisamente, el artículo 69 del Estatuto Tributario lo permite.

3.3.5. En tal sentido, se concluye que el costo fiscal de las acciones que tengan el carácter de activos fijos y que pertenezcan a contribuyentes que no estén obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones¹⁶, se determina por el precio de adquisición del bien o el declarado en el año inmediatamente anterior, más los ajustes de ley.

3.4. Claro lo anterior, procede la Sala a establecer si el contribuyente en la venta de las acciones que tenía en la Promotora Hidroeléctrica Ituango Pescadero S.A. obtuvo una utilidad gravada a título de renta y/o ganancia ocasional.

¹⁵ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), expediente No.21983.

¹⁶ De acuerdo con el artículo 272 del Estatuto Tributario, en el caso de los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valorización de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración.

Esa situación no se presenta en este caso, como lo afirmó la DIAN en los actos demandados, situación que no fue controvertida por el contribuyente. FI 54 c.p.

3.4.1. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el 22 de abril de 2008, Ramírez & CIA S.A. presentó la declaración de renta por el **año gravable 2007, registrando** en el patrimonio acciones por valor de \$425.668.000¹⁷, entre estas, **9.852 acciones en la sociedad Promotora Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P. por valor de \$9.852.345¹⁸.**

3.4.2. En el acta de investigación tributaria¹⁹, se estableció con fundamento en los estados financieros de la sociedad, que las 9.852 acciones de la Promotora Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P. tenían un valor de \$1000 por cada acción, para un total de \$9.852.000.

En esa diligencia también se verificaron ciertas órdenes de pago expedidas por la sociedad, que dan cuenta de que **en el año 2008, el contribuyente compró 81.002 acciones más de la Promotora Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P. por valor de \$127.780.000²⁰**, así:

a) Órdenes de pago al Instituto para el desarrollo de Antioquia –IDEA- por suscripción de acciones por valor de \$59.780.000, para un total de 59.780 acciones (costo por acción \$1.000); y

b) Órdenes de pago a Parra & CIA S.A. por compra de acciones por la suma de \$68.000.000 para un total de 21.222 acciones (costo por acción \$3.204.22).

La actora no discutió la compra de las 81.002 acciones ni los precios de adquisición de las inversiones informados en el acta²¹.

3.4.3. Consta en el expediente que **el 6 de agosto de 2008**, la sociedad celebró **contrato de compraventa con el IDEA, en el que aquella transfiere 90.854²²**

¹⁷ FI 166 c.p.

¹⁸ Nota 4. de los estados financieros a diciembre 31 de 2007. FI 189 c.p. Los demás valores restantes corresponden acciones que adquirió de otras sociedades.

¹⁹ FIs 220 vuelto-222 c.p.

²⁰ FIs 182-186 y 221 c.p.

²¹ En el recurso de reconsideración ratifica esos valores. FI 270 vuelto c.p.

²² 9.852 que poseía la sociedad + 81.002 compradas en el 2008.

acciones de la Promotora Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P. con un **precio de venta de \$36.854.50 por acción**, esto es, un total de **\$3.348.378.743²³**.

3.4.4. Posteriormente, **el 17 de octubre de 2008, el contribuyente corrigió la declaración de renta del año 2007**, para efectos de modificar el valor de las acciones de **\$425.668.000 a \$3.385.668.000²⁴**.

Lo que generó un aumento del costo de las acciones de **\$2.960.000.000**, que **según el contribuyente corresponde a una valorización fiscal de las acciones enajenadas** que poseía en la Promotora Hidroeléctrica Ituango S.A. E.S.P.²⁵.

3.4.5. **La venta de las acciones fue registrada en la declaración inicial del año 2008**, reportando en el impuesto de renta, ingresos brutos por valor de **\$3.348.378.743²⁶** y deducciones por costo de inversiones de **\$2.960.000.000²⁷**.

La suma de \$2.960.000.000 fue registrada como “costo de inversiones” en “cuentas de orden, deudoras fiscales, costos de inversiones” en el balance general y la conciliación fiscal del año gravable 2008²⁸.

En tal sentido, el contribuyente **llevó como deducción por concepto del costo de las acciones, la valorización del bien que registró en la declaración del año inmediatamente anterior** -corrección del año 2007-²⁹.

3.4.6. Luego, el contribuyente corrigió la declaración del año 2008 en el sentido de reclasificar³⁰ en el impuesto de renta y en el complementario de ganancias

²³ Fls 176 -178 vuelto c.p. Según consta en el contrato de compraventa, el comprobante de cheque y nota contable de la operación comercial.

²⁴ FI 167 del c.p. Además, reclasificó algunos ingresos.

²⁵ En la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente explicó que el aumento patrimonial de las acciones reflejado en la corrección del año 2007 por valor de \$2.960.000.000 corresponde a una valorización fiscal de las acciones enajenadas de ITUANGO. FI 35 y 37 c.p.

²⁶ Este fue el valor por el cual se vendieron las 90.854 acciones que poseía el contribuyente en ITUANGO.

²⁷ Fls 174 vuelto (declaración) y 198 vuelto (explicación rubro deducciones del año gravable 2008). Este valor corresponde a la valorización patrimonial de las acciones.

²⁸ Fls 193 vuelto y, 198 y vuelto c.p.

²⁹ Fls 225 vuelto y 244 vuelto c.p.

³⁰ Al compararse la declaración inicial con la de corrección se observa que el contribuyente declara los mismos ingresos y deducciones pero en la última declaración lleva una parte al impuesto de renta y, el restante al de ganancia ocasional. FI 174 vuelto y 210 c.p.

ocasionales, los ingresos (\$3.348.378.743) y las erogaciones (2.960.000.000) inicialmente declaradas por la venta de las acciones, así³¹:

Impuesto de renta: Ingresos: \$2.985.287.743 y deducciones por \$2.596.909.000

Ganancia ocasional: Ingresos: \$363.091.000 y costos por \$363.091.000

3.4.7. La Administración no discutió los ingresos declarados por la venta de las acciones, sino que desconoció el costo fiscal declarado por esos bienes³².

En el impuesto de renta, desconoció la deducción por valor de \$2.469.129.000 = \$2.596.909.000 (valor declarado como costo fiscal) – 127.780.000 (valor aceptado como costo fiscal / precio adquisición de 81.002 acciones).

En el impuesto complementario de ganancia ocasional, desconoció costos por \$353.239.000 = 363.091.000 (valor declarado como costo fiscal) – 9.852.000 (valor aceptado como costo fiscal / precio adquisición 9.852 acciones).

Ello con fundamento en que el costo fiscal no fue determinado por el precio de adquisición de los bienes, y el aumento patrimonial de las acciones registrado en la declaración de corrección del año 2007 fue realizado con un **avalúo técnico** de las acciones que no está previsto en la ley³³.

3.5. Desconocimiento del costo de las acciones llevado como deducción en el impuesto de renta. Habida consideración de que en el año 2008, la sociedad adquirió y enajenó las 81.002 acciones, esto es, en menos de dos años, la utilidad que se derive de la venta - por la diferencia entre el precio de adquisición y el costo fiscal- constituye renta líquida en el impuesto de renta³⁴.

³¹ FI 210 c.p. De los ingresos inicialmente declarados por venta de las acciones por \$3.348.378.743, se llevó como ingreso en el impuesto de renta \$2.985.287.743 y, en el complementario de ganancia ocasional \$363.091.000. Por su parte, de las erogaciones por costos de inversión inicialmente declaradas por \$2.960.000.000, se registró como deducción en el impuesto de renta la suma de \$2.596.909.000 y, como costo en el complementario de ganancia ocasional el valor de \$363.091.000.

³² FI 241 vuelto -242 c.p.

³³ FI 245 c.p.

³⁴ Ello quiere decir que esta renta no se ve afectada con las minoraciones tributarias que se aplican a las rentas brutas y netas en la determinación del impuesto de renta, sino que la utilidad se lleva a la renta líquida del ejercicio y se le aplica la tarifa respectiva, salvo que existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable. Artículo 26, 178 y 179 del E.T.

En este caso, el costo fiscal de las acciones debía determinarse por el precio de adquisición de las acciones, porque respecto de estas no existía un costo declarado en el año 2007, dado que dichas acciones no estaban en el patrimonio de la sociedad en ese período gravable.

Es por eso que el costo fiscal de las 81.002 acciones corresponde al precio de adquisición de \$127.780.000 (59.780 acciones x 1000 c/acción + 21.222 acciones x 3.204.22 c/acción)³⁵, que se repite no cuestionó la actora.

Luego entonces, si el costo fiscal –precio de adquisición- de las acciones es de \$127.780.000 y las mismas fueron vendidas en \$2.985.288.000 (81.002 x 36.854.50 precio de venta de c/acción), se presentó una utilidad de \$2.857.780.000 que debió ser declarada como renta líquida por la sociedad.

3.6. Desconocimiento de costo de las acciones llevado en el impuesto complementario de ganancia ocasional. En el expediente no existe discusión sobre el hecho de que las 9.852 acciones restantes fueron poseídas por la sociedad por dos años o más³⁶ y, por ende, si en la enajenación de esos bienes se obtiene una utilidad –por la diferencia entre el precio de adquisición y el costo fiscal- la misma se considera ganancia ocasional.

En atención a que las acciones estaban en el patrimonio de la sociedad antes del año 2008, ésta tenía la opción de llevar como costo fiscal el precio de adquisición o el valor declarado en el año inmediatamente anterior.

Sin embargo, la Sala considera que el costo fiscal de las 9.852 acciones debía determinarse por el precio de adquisición, y no por el valor registrado en la declaración de corrección del año 2007, porque este último partió de un procedimiento de avalúo técnico de las acciones que no está previsto en la ley³⁷.

³⁵ Estos valores fueron determinados por la Administración y no fueron discutidos por la actora. Cfr. numeral 3.4.2.

³⁶ En efecto, el contribuyente modificó la declaración del año 2008 para reclasificar el ingreso y costo de estas acciones en la casilla correspondiente al impuesto de ganancia ocasional. Fls. 210 y 225 vuelto. Así mismo, la DIAN determinó sobre la venta de esas acciones una utilidad gravada como ganancia ocasional. Fls 241-247 y 279-290 c.p.

³⁷En igual sentido se pronunció la Sala en un caso similar al analizado, en el que el contribuyente corrigió el valor de las acciones inicialmente declarado para aumentarlo con fundamento en un avalúo técnico que se realizó sobre esas inversiones. Sentencia del 16 de noviembre de 2016, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), expediente No. 21983.

En efecto, conforme con el artículo 272 del Estatuto Tributario, las acciones deben ser declaradas por su costo fiscal, ajustado por inflación³⁸ cuando a ello haya lugar³⁹.

El avalúo de las acciones no está contemplado en la legislación tributaria como costo fiscal, como sí lo está para los inmuebles, conforme con el artículo 72 del Estatuto Tributario⁴⁰.

Lo anterior significa que la posibilidad de utilizar el avalúo como costo fiscal debe estar expresamente permitida en la ley y esta debe determinar cómo debe hacerse el avalúo. En caso contrario, quedaría al arbitrio del contribuyente determinar el costo fiscal, lo que podría ser utilizado como mecanismo para disminuir artificialmente la utilidad gravada.

Es por eso que el costo fiscal de las 9.852 acciones debe determinarse por el precio de adquisición (\$1.000 por c/acción), es decir, \$9.852.000, que es la suma que fue registrada como valor del activo en el libro de balance general y los estados financieros de la sociedad con corte a 31 de diciembre de 2007⁴¹.

Es importante precisar que el hecho de que la DIAN haya desconocido como costo fiscal de las 9.852 acciones el costo declarado en la corrección del impuesto de renta del año 2007, no significa que se esté afectando ese período gravable, como lo sostiene la actora.

Además, se precisa que el contribuyente no discutió el hecho alegado por la DIAN consistente en que el aumento patrimonial de las acciones registrado en la declaración de corrección del año 2007, se generó por una valorización realizada con un avalúo técnico.

³⁸ Los ajustes por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

³⁹ También prevé el artículo 272 del E.T. que para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración, que no es el caso de la actora.

⁴⁰ **ARTÍCULO 72. AVALÚO COMO COSTO FISCAL.** <Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994. El nuevo texto es el siguiente:> El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7o. de la Ley 14 de 1983.

⁴¹ FI 186 vuelto y 189 c.p.

Todo, porque el desconocimiento de dicho costo fiscal solo tuvo efectos fiscales en la declaración de renta del año gravable 2008, y no en el denunciario rentístico del año 2007.

Así pues, asiste razón a la DIAN en el sentido de aceptar como costo por ganancias ocasionales en la enajenación de las 9.852 acciones poseídas por más de dos años, solamente la suma de \$9.852.000.

3.7. Además de lo expuesto, la Sala pone de presente que la corrección de la declaración de renta del año 2007, en la que el contribuyente registró el aumento del valor de las acciones, fue presentada con posterioridad a la venta de esas inversiones.

Fíjese que luego de la enajenación, la sociedad aumentó el valor inicialmente declarado por esas inversiones, sin que existieran sumas adicionales que legalmente incrementaran el costo fiscal, como se expuso anteriormente.

Incremento, que además, no se ve reflejado en los libros de contabilidad ni en los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2007, que aportó el contribuyente con ocasión de la investigación tributaria⁴².

Como también, llama la atención de la Sala que el contribuyente no explicó en qué consistió la valorización patrimonial aplicada a las acciones.

3.7.1. La sociedad se limitó a informar la supuesta valorización de las acciones en “cuentas de orden, deudoras fiscales, costos de inversiones” registradas en el balance general y en la conciliación fiscal del año 2008⁴³, las cuales tienen por objeto conciliar las diferencias existentes entre los registros contables de los activos y las declaraciones tributarias⁴⁴.

⁴² FI 186 vuelto y 189 c.p.

⁴³ FIs 193 vuelto y, 198 y vuelto c.p. Balance General y conciliación fiscal del año 2008.

⁴⁴ De acuerdo con el artículo 44 del Decreto 2649 de 1999, las cuentas de orden deben reflejar las diferencias de valor existente entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse.

Por su parte, el Puc –cuenta 8 / Grupo 82-85 precisa que las *cuentas de orden deudoras fiscales* registran las diferencias existentes entre el valor de las cuentas de naturaleza activa

Pero ese registro no es procedente porque **no está demostrado el hecho o la circunstancia de la que se hubiere generado el aumento patrimonial de \$2.960.000.000 registrado en la declaración de corrección del año 2007, que además, no estaba soportado en la contabilidad a 31 de diciembre de la misma anualidad.** Por el contrario, está desvirtuada la determinación del costo fiscal con fundamento en el avalúo técnico que indebidamente utilizó la sociedad.

3.7.2. Así las cosas, la actuación del contribuyente de aumentar el valor de las acciones, generó que en la venta de esas inversiones se determinara una pérdida y no una utilidad, lo que se traduce en el menor pago del impuesto de renta y del complementario de ganancia ocasional.

3.8. Ahora bien, la contribuyente solicita que en caso de que no se determine el costo fiscal con el valor declarado en el año anterior, se dé aplicación al costo promedio establecido en el artículo 76 del Estatuto Tributario o el presunto previsto en el artículo 82 *ibídem*.

El artículo 76 del Estatuto Tributario dispone que cuando el contribuyente **tenga dentro de su patrimonio acciones de una misma empresa cuyos costos fueren diferentes**, deberá tomar como costo de enajenación el promedio de tales costos.

La Sala pone de presente que el costo promedio previsto en el citado artículo 76 no fue el solicitado por el contribuyente en la declaración tributaria discutida, sino el costo declarado en el año anterior previsto en el artículo 69 *ibídem*.

3.8.1. No obstante lo anterior, se advierte que si bien las acciones enajenadas por el contribuyente eran de una misma empresa y tenían diferentes costos, en este caso no procede la aplicación de esa norma por las razones que pasan a explicarse:

según la contabilidad y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias. Comprende diferencias entre el costo contable y fiscal.

Y, la cuenta de orden **por el contra deudoras fiscales** -85-, registra la contrapartida de la cuenta de orden deudora fiscal, para efectos de conciliar las diferencias contables y fiscales en relación con los activos.

El contribuyente solicitó que se aplique el costo promedio de la siguiente forma:

“[L]a operación de venta de acciones Hidroeléctrica Pescadero Ituango S.A. E.S.P., que motiva la expedición del acto administrativo, cumple con la totalidad de los presupuestos exigidos para la aplicación del artículo 76 del Estatuto Tributario, por lo que no se genera renta ni ganancia ocasional, ya que si el costo fiscal de las acciones poseídas a 31 de diciembre de 2007 (ver declaración de renta de 2007 presentada el 17 de octubre de 2008) es de **\$2.969.852.000**, lo que implica que por **acción su costo es de \$301.446** (sobre 9.852 acciones), y si se toma como costo de las acciones adquiridas en 2008 a razón de \$1.000 por acción unas (59.780 acciones) y \$3.204.22 otras (21.222 acciones), se obtendría **un costo promedio por acción de \$101.883.4**, muy superior al precio de venta por acción que fue de \$36.854.5. **Y si se toma como costo a promediar \$301.446 para las adquiridas antes del 2008 y 36.854.5 para las adquiridas en el 2008 (\$2.985.288.000 dividido por 81.002 acciones) se obtendría un promedio de costo por acción de \$169.150.25”**.

Como se observa, el contribuyente pretende la aplicación del costo promedio teniendo en cuenta la valorización patrimonial, que como se explicó en líneas atrás, no tienen ninguna justificación legal.

Olvida el contribuyente que el artículo 76 del Estatuto Tributario determina el costo promedio a partir del costo fiscal de las acciones que, en este caso, corresponde al precio de adquisición.

Por consiguiente, el procedimiento adoptado por la actora se aparta de lo dispuesto en la norma que permite la aplicación del costo promedio.

En todo caso, si se tomara el promedio de los costos de enajenación de las acciones, este daría el mismo valor del precio de adquisición tomado en los actos demandados, en tanto la venta de las acciones se hizo en el mismo momento. Todo, porque el costo promedio lo que permite es establecer un valor promedio de las acciones para efectos de poder determinar el costo de enajenación respecto de cada una.

En efecto, el precio de adquisición total de las 90.854 acciones es de \$137.632.000 y, el costo promedio de las acciones sería por el total de \$137.632.000.

Acciones	Precio de adquisición por cada acción	Valor Total
----------	---------------------------------------	-------------

9.852	1.000	9.852.000
59.780	1.000	59.780.000
21.222	3.204	68.000.000
TOTAL: 90.854		137.632.000

Al dividir el valor total de las acciones de (\$137.632.000) entre el total de las acciones (90.854), el promedio de tales costos es de \$1.514.87. Es decir, que el costo promedio de las acciones corresponde al valor total de \$137.631.998.98⁴⁵, cuyo aproximado es de **\$137.632.000**.

Por tanto, no procede la aplicación del artículo 76 del Estatuto Tributario.

3.9. Tampoco hay lugar a la aplicación del costo presunto previsto en el artículo 82 del citado estatuto.

Todo, porque si bien el artículo 82 *ibídem* permite la presunción del costo de los activos fijos enajenados, ella parte del supuesto que se cumplan los requisitos formales o la no comprobación como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto.

El contribuyente no soportó en debida forma el costo fiscal de las acciones enajenadas y, por ende, no hay lugar a realizar una estimación de los mismos.

Por el contrario, el costo fiscal determinado por la Administración con el precio de adquisición de las acciones, se hizo con fundamento en la normativa tributaria, la contabilidad del contribuyente y los documentos que soportan la venta de las inversiones, que desvirtuaron el costo de las inversiones declarado por la sociedad.

En consecuencia, no procede la aplicación del costo presunto.

3.10. En todo caso, la Sala pone de presente que el contribuyente declaró el costo fiscal invocando la aplicación del artículo 69 del Estatuto Tributario, y solo con ocasión de la investigación tributaria, pretende que dicho concepto se determine por el costo promedio o presunto.

⁴⁵ Resulta de multiplicar 90.854 acciones por 1.514.

4. Sanción por inexactitud

4.1. La actora sostiene que debe levantarse la sanción por inexactitud porque se presenta una diferencia de criterios en relación con las normas que establecen la forma de determinación del costo de los activos enajenados.

4.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

4.3. La Sala considera que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la sociedad declaró de forma equivocada el costo fiscal de las acciones enajenadas, lo que generó que determinara un menor impuesto de renta y de ganancia ocasional.

4.4. En este caso no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento del actor de las normas que establecen el tratamiento tributario del costo fiscal de las acciones enajenadas que constituyen activos fijos en el patrimonio de los contribuyentes.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora a apreciarlas de manera errónea, hay lugar a la sanción por inexactitud.

4.5. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁶, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

⁴⁶ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴⁷, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.6. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

5. Condena en costas

5.1. En relación con la condena en costas impuesta por el Tribunal y apelada por la demandante, la Sala advierte que de conformidad con el artículo 365 del CGP aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-, estas solo proceden cuando se encuentran probadas en el expediente.

Significa lo anterior, que para la imposición de esta condena no basta que la parte sea vencida en el proceso, sino que se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio.

En el presente caso, la Sala advierte que no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones en que incurrió la parte demandada por ese concepto, por tanto, se levantará la condena en costas impuestas en contra del demandante.

5.2. Por las mismas razones, en segunda instancia, la Sala no condenará en costas la parte demandante vencida en el proceso.

6. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, y levantar la condena en costas conforme a lo expuesto en esta providencia.

⁴⁷ **Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...]**

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Adicionalmente, la Sala ordenará no condenar en costas en segunda instancia.

7. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año 2008, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud en la suma de **\$931.381.000** y establecer el saldo a pagar en la suma de **\$1.871.241.000**.

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto generado	110.695.000	1.042.076.000	1.042.076.000
Retenciones	102.216.000	102.216.000	102.216.000
Sanciones	0	1.490.210.000	931.381.000
Total saldo a pagar	8.479.000	2.430.070.000	1.871.241.000
Total saldo a favor	0	0	0

**Liquidación Sanción
por
inexactitud**

DIAN CE

Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	939.860.000	939.860.000
Menos: Saldo a pagar declarado	8.479.000	8.479.000
Diferencia	931.381.000	931.381.000
Base sanción	931.381.000	931.381.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	1.490.210.000	931.381.000

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

PRIMERO. MODÍFICASE la sentencia apelada, el cual quedará así:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre la renta No. 112412011000177 del 19 de octubre de 2011, y la Resolución No. 900.221 del 10 de octubre de 2012, por medio de las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008 presentada por Ramírez & CIA S.A., pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la sociedad Ramírez & CIA S.A. corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia”.

2. En primera instancia, no se condena en costas a la parte demandante”.

SEGUNDO. ADICIONÁSE el siguiente numeral a la providencia impugnada:

“5. En segunda instancia, no se condena en costas a la parte demandante”.

TERCERO: RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, de conformidad con el poder que obra en el folio 582 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ