

FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS / FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Regla general / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS JURÍDICAS EN LAS QUE SE DETERMINAN O COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES - Especialidad del artículo 147 del Estatuto Tributario / BENEFICIO DE AUDITORÍA - Noción y objeto / BENEFICIO DE AUDITORÍA - Desarrollo normativo / BENEFICIO DE AUDITORÍA - Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / BENEFICIO DE AUDITORÍA - Improcedencia

2- Los artículos 147, 689-1 y 714 del ET, en la versión vigente para la época en que fueron expedidos los conceptos demandados, establecían términos particulares de firmeza de las declaraciones tributarias, en atención a los distintos supuestos de hecho que de forma independiente regulaba cada una de tales disposiciones jurídicas. 2.1- La regla general de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta era la señalada en el artículo 714 *ibidem*, e indicaba que si transcurridos dos años contados desde la presentación de la liquidación privada, o de la solicitud de devolución o compensación según el caso, no se notificaba el requerimiento especial, la Administración perdía la competencia temporal para modificar la liquidación privada del impuesto. Por su parte, el artículo 147 del ET, luego de ser modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, estableció en su inciso séptimo que el término de firmeza de las declaraciones de renta, en las que se determinaban o compensaban pérdidas fiscales, sería de cinco años contados a partir de la fecha de presentación de la respectiva declaración. Con lo cual, queda en claro la especialidad de la citada norma, pues la materia regulada en el artículo 147 se concretó en el término de firmeza de unas declaraciones específicas, esto es, aquellas que liquidaban o compensaban pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. En cuanto al artículo 689-1 del ET, el legislador bajo la denominación de «*beneficio de auditoría*» dispuso un término de firmeza especial inferior al definido por los artículos 714 y 147 del ET. En esencia, esta norma, con el objeto de estimular el incremento del recaudo, otorgó un beneficio a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en que las declaraciones de este impuesto se excluían de los términos ordinarios de firmeza, previo el cumplimiento de los requisitos expresamente dispuestos por el legislador para tal efecto. 2.2- El beneficio de auditoría fue establecido originalmente por el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, en virtud del cual se adicionó el artículo 689-1 al ET, y se dispuso únicamente para la declaración de renta del año gravable 1998. Posteriormente, dicho beneficio fue prolongado para otros años gravables, así: Ley 633 de 2000, para los períodos gravables 2000 a 2003; Ley 788 de 2002 y Ley 863 de 2003, para los períodos gravables 2004 a 2006; Ley 1111 de 2006, para los años gravables 2007 a 2010; y, Ley 1430 de 2010, para los períodos gravables 2011 y 2012. Lo anterior, sin perjuicio de que mediante las anteriores leyes se efectuaron modificaciones relativas a los requisitos para acceder al beneficio en comento. En ese contexto, la Sala destaca que el artículo 689-1 del ET, en la versión vigente que sirvió de fundamento para los conceptos y oficios demandados, señalaba unos requisitos para acceder al beneficio, los cuales en términos generales y según lo ha indicado la jurisprudencia de esta Sección consistían en que: (i) la declaración se hubiera presentado y pagado en forma oportuna, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional, (iii) el impuesto neto de renta se hubiera incrementado en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, según en el porcentaje establecido para el respectivo año gravable y el término de firmeza pretendido; (iv) dentro del término especial del «*beneficio de auditoría*», i.e. 6, 12 o 18 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, no se notifique emplazamiento para corregir respecto de la declaración objeto del beneficio. Al mismo tiempo, el artículo 689-1 del ET también establecía ciertos supuestos en los cuales el beneficio de auditoría no era procedente, a saber: (i) si

el contribuyente que gozaba de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada; (ii) cuando se demostrara que las retenciones en la fuente declaradas eran inexistentes; (iii) si el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable anterior, frente al cual debía cumplirse el requisito del incremento del impuesto, fuera inferior a 41 UVT; (iv) cuando las correcciones a la liquidación privada no mantuvieran el cumplimiento de los requisitos generales para acceder «*beneficio de auditoría*». Planteado el anterior contexto normativo, se deja en claro que el artículo 689-1 del ET no establecía ninguna referencia expresa respecto de que el beneficio de auditoría procede para las declaraciones del impuesto sobre la renta en que se compensan pérdidas fiscales. De igual forma, tampoco dispuso nada en relación con las declaraciones que compensan pérdidas fiscales cuando se ocupó de establecer los supuestos que se excluyen de la aplicación del beneficio auditoría.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 147 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / LEY 488 DE 1988 - ARTÍCULO 22 / LEY 633 DE 2000 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 24 / LEY 863 DE 2003 / LEY 1111 DE 2006 / LEY 1430 DE 2010

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 103121 DE 2008 (20 DE OCTUBRE) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (PARCIAL) (Anulado) / CONCEPTO 075186 DE 2010 (12 DE OCTUBRE) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (PARCIAL) (Anulado) / OFICIO 008895 DE 2011 (10 DE FEBRERO) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (PARCIAL) (Anulado)

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los requisitos para acceder al beneficio de auditoría se citan las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 12 de marzo de 2012, radicación 25000-23-27-000-2007-00139-01(17180), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y de 24 de octubre de 2013, radicado 25000-23-27-000-2008-00262-01(18096), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

BENEFICIO DE AUDITORÍA SOBRE DECLARACIÓN DE RENTA EN LA QUE SE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES - Procedencia. Procede siempre que se cumplan los requisitos generales para acceder al beneficio y no se verifique alguno de los supuestos en los que se excluye la aplicación del mismo / **BENEFICIO DE AUDITORÍA - Requisitos / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDA FISCAL - Noción y alcance / IMPUESTO NETO DE RENTA - Determinación.** No se afecta directamente por la compensación de una pérdida fiscal / **CUOTA TRIBUTARIA - Noción / RECHAZO DEL BENEFICIO DE AUDITORÍA SOBRE DECLARACIÓN DE RENTA EN LA QUE SE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES - Efectos.** Implicaría crear una restricción del beneficio no establecida por el legislador, como también desconocer el supuesto de hecho general y abstracto que el mismo dispuso para acceder al beneficio de auditoría

La Sala parte de precisar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 689-1 del ET, el legislador no dispuso ninguna exclusión o limitación para la aplicación del beneficio de auditoría respecto de declaraciones del impuesto sobre la renta en las que se compensen pérdidas fiscales. En consecuencia, es dable interpretar que una declaración de renta en la que se compense una pérdida fiscal puede ser objeto del beneficio de auditoría, en la medida que dicha declaración privada cumpla con los requisitos generales para acceder al mismo, esto es, que: (i) la declaración se presente y pague oportunamente, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional; (ii) tal declaración liquide un aumento del impuesto neto de renta, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, según el porcentaje establecido para el respectivo año

gravable y el término de firmeza pretendido; (iii) dentro del término de especial del beneficio de auditoría no se notifique emplazamiento para declarar respecto de la declaración objeto del beneficio. Lo anterior siempre y cuando no se verifique alguno de los supuestos establecidos expresamente en el artículo 689-1 del ET para excluir la aplicación del beneficio auditoría (...) Respecto de la conclusión precedente, es pertinente precisar que la compensación de una pérdida fiscal constituye una disminución de la renta líquida ordinaria del ejercicio; advirtiéndose que esta última no necesariamente será la base gravable del impuesto de renta en la medida en que podrá serlo la renta presuntiva si fuera mayor. Así, la compensación de una pérdida fiscal no afecta directamente la determinación del impuesto neto de renta, pues éste es el producto al que se llega luego de restarle a la cuota tributaria, entendida como el importe resultante de aplicar el tipo de gravamen (tarifa) a la base gravable, los descuentos tributarios que sean aplicables según la normativa fiscal. En ese orden de ideas, se evidencia que la compensación de pérdidas fiscales no es incompatible con el cumplimiento del requisito general para acceder al beneficio de auditoría, el cual consiste, se reitera, en el aumento del impuesto neto de renta en el porcentaje que corresponda según la norma del artículo 689-1 del ET. De modo que la Sala considera que una conclusión orientada a rechazar la aplicación del beneficio de auditoría a las declaraciones de renta que compensan pérdidas fiscales, implicaría crear una restricción del beneficio no establecida por el legislador, como también desconocer el supuesto de hecho general y abstracto que fue dispuesto por este para acceder al beneficio de auditoría.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1

TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES - Inexistencia de antinomia entre los artículos 147 y 689-1 del Estatuto Tributario. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES - Inexistencia de derogatoria tácita del artículo 689-1 del Estatuto Tributario por el artículo 147 ibidem / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES PERO NO CUMPLEN REQUISITOS PARA EL BENEFICIO DE AUDITORÍA – Normativa aplicable. Se someten al término de firmeza del artículo 147 del Estatuto Tributario / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES Y CUMPLEN REQUISITOS PARA EL BENEFICIO DE AUDITORÍA - Normativa aplicable. Se someten al término de firmeza del artículo 689-1 del Estatuto Tributario / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES PERO NO CUMPLEN REQUISITOS PARA EL BENEFICIO DE AUDITORÍA - Especialidad del artículo 147 del Estatuto Tributario / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS QUE COMPENSAN PÉRDIDAS FISCALES Y CUMPLEN REQUISITOS PARA EL BENEFICIO DE AUDITORÍA - Especialidad y vigencia temporal del artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Se aplica exclusivamente a las declaraciones que cumplan los requisitos para acceder al beneficio de auditoría / FISCALIZACIÓN SOBRE DECLARACIÓN DE RENTA CON BENEFICIO DE AUDITORÍA EN LA QUE SE DETERMINA UNA PÉRDIDA FISCAL - Procedencia. En virtud del artículo 689-1 del ET, una vez superado el término de firmeza del beneficio de auditoría, la Administración tiene competencia para fiscalizar la pérdida fiscal liquidada, en el marco del término previsto por el artículo 147 del ET / FISCALIZACIÓN SOBRE DECLARACIÓN DE RENTA CON BENEFICIO DE AUDITORÍA EN LA QUE SE DETERMINA UNA PÉRDIDA FISCAL - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / INCLUSIÓN DE RENTA LÍQUIDA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES EN LA DECLARACIÓN PRIVADA DE RENTA QUE

DETERMINA PÉRDIDA FISCAL POR COMPENSACIÓN EN LOS AÑOS GRAVABLES SIGUIENTES DE PÉRDIDA FISCAL RECHAZADA - Procedencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES IMPROCEDENTES - Procedencia

[S]e debe observar que no existe una contradicción o antinomia entre los artículos 147 y 689-1 del ET. Al respecto, se observa que mientras el artículo 147 del ET regula el término de firmeza para la generalidad de las declaraciones que compensan pérdidas fiscales, el artículo 689-1 *ibidem*, regula exclusivamente el término de firmeza de las declaraciones que, además de compensar pérdidas fiscales, cumplan con los requisitos que la hagan acreedora del beneficio de auditoría. Significa lo anterior que las declaraciones que compensen pérdidas fiscales pero no cumplan con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, se someten al término de firmeza del artículo 147 del ET, lo cual evidencia que cada una de las señaladas disposiciones jurídicas, esto es, los artículos 147 y 689-1 del ET, tienen un ámbito de aplicación propio y autónomo. En línea con lo expuesto, se agrega que de conformidad con el artículo 5.º de la Ley 57 de 1887, «*la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga un carácter general*» y, en efecto, la Sala observa que si bien el artículo 147 del ET corresponde a una norma especial, aplicable a la generalidad de las declaraciones que compensen pérdidas fiscales, la especialidad de la norma contenida en el artículo 689-1 *ejusdem* es más restringida en su contenido y alcance, pues se refiere únicamente a las declaraciones que cumplan con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, además de ser una norma con vigencia temporal. Sobre la cuestión se pronunció esta corporación en sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096; CP: Hugo Fernando Bastidas) (...) Por último, la Sala precisa que, al no presentarse conflicto entre las normas bajo estudio por estar regulando situaciones jurídicas diferentes y contener una mayor grado de especialidad que la otra, no resulta procedente considerar una derogatoria tácita del artículo 689-1 del ET por parte del artículo 147 *ibidem*. Lo anterior, en aplicación del mismo artículo 5.º de la Ley 57 de 1887 ya referido, en concordancia con el artículo 3.º de la Ley 153 de 1887, pues en atención a esta última queda claro que los artículos bajo estudio no son incompatibles. 6- Es pertinente mencionar que la conclusión expuesta guarda armonía con las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la Administración tributaria (artículo 684 del ET) y con el mismo artículo 689-1 del ET, respecto del cual la Sala trae colación que, desde la modificación efectuada por la Ley 633 de 2000, estableció que «*cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores*». En efecto, la posibilidad de que la declaración en la que se compensó la pérdida fiscal pueda ser objeto del beneficio de auditoría, en nada afecta la potestad fiscalizadora que, en virtud del citado inciso del artículo 689-1 del ET, tiene la Administración de impuestos respecto de la declaración que determinó la pérdida fiscal. Así, queda en claro que, en virtud del artículo 689-1 del ET, una vez superado el término de firmeza del beneficio de auditoría, la Administración tributaria tiene competencia para fiscalizar la pérdida fiscal liquidada, en el marco del término previsto por el artículo 147 del ET. Ahora bien, valga precisar que aquella norma en comento otorga una competencia exclusiva y limitada, de manera que la Autoridad de impuestos carece de competencia para modificar aspectos ajenos a la disminución o rechazo de la pérdida fiscal declarada, tal como lo señaló esta Sección mediante sentencia del 24 de octubre de 2013 (expediente 18096, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), en donde se indicó que «*la DIAN puede ejercer la facultad fiscalizadora respecto de las pérdidas fiscales, exclusivamente, pues así lo dice la norma expresamente*.» Y esa tesis de conformidad con la cual la procedencia del beneficio de auditoría no afecta inevitablemente la determinación del impuesto

correspondiente a periodos futuros, en la medida en que el crédito fiscal que contiene la declaración cubierta por el mencionado beneficio es susceptible de revisión dentro del término previsto en el artículo 147 del ET para las pérdidas fiscales, fue reiterada en la sentencia del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Ahora, en el evento en que la pérdida fiscal rechazada haya sido compensada por el contribuyente en los años gravables siguientes, la Autoridad de impuestos se encuentra habilitada, adicionalmente, para incluir la suma compensada de forma improcedente como una renta líquida por recuperación de deducciones en la autoliquidación que determinó la pérdida fiscal, en virtud del artículo 199 del ET. Y, en todo caso, la Administración podrá imponer la sanción de la que trata el artículo 647-1 del ET, si se tiene en cuenta que es una consecuencia jurídica proveniente de una conducta típica relativa al rechazo o disminución de pérdidas fiscales improcedentes. Dicha sanción podrá ser impuesta mediante resolución sancionadora o en una liquidación oficial, de conformidad con el artículo 637 *ibidem*. En definitiva, teniendo en cuenta que la interpretación administrativa enjuiciada contraviene las normas interpretadas, la Sala procederá a declarar su nulidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 147 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 199 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1 / LEY 57 DE 1887 - ARTÍCULO 5 / LEY 153 DE 1887 - ARTÍCULO 3 / LEY 633 DE 2000

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00019-00(18912)

Actor: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala, en sentencia de única instancia, decide la acción de nulidad simple interpuesta por el ciudadano Mauricio Alfredo Plazas Vega, contra los Conceptos nros. 103121 de 2008 y 075186 de 2010 y contra el Oficio nro. 008895 de 2011, expedidos por DIAN.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad, prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), el demandante formuló la siguiente petición (f. 8):

La presente demanda se orienta a que la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado anule los actos demandados, en cuanto desconocen la aplicación del *beneficio de auditoría* para las declaraciones en las cuales se *compensan* (no *liquidan*) pérdidas fiscales.

El texto de los actos demandados es:

1. Concepto nro. 103121 de 2008:

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Cuál es el término de firmeza de las declaraciones tributarias en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales y además se pretendan acoger al beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA:

El término de firmeza de las declaraciones del impuesto de renta presentadas con los requisitos exigidos para ser objeto del beneficio de auditoría, en las cuales se determinen o compensen pérdidas fiscales es de 5 años.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

El artículo 714 del Estatuto Tributario, relacionado con la regla general de firmeza de las liquidaciones privadas, dispone que la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

Indica igualmente que la declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme, si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

No obstante, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por los Artículos, 17 de la Ley 633 de 2000, 28 de la Ley 863 de 2003 y 63 de la Ley 1111 de 2006, que consagra el beneficio de auditoría, en relación con el término de firmeza especial, establece:

"Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

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

Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su

compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido el período de los doce (12) meses de que trata el presente artículo.

En el caso de los contribuyentes que en los años anteriores al período en el que pretende acogerse al beneficio de auditoría, no hubieren presentado declaración de renta y complementarios, y cumplan con dicha obligación dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional para presentar las declaraciones correspondientes a los períodos gravables 2000 a 2003, le será aplicable el término de firmeza de la liquidación prevista en este artículo, para lo cual deberán incrementar el impuesto neto de renta a cargo por dichos períodos en un valor equivalente a dos (2) veces el porcentaje de inflación del respectivo período gravable.

Cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría.

PAR. 1º—Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

PAR. 2º—Cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes (41 UVT), no procederá la aplicación del beneficio de auditoría."

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

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

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

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

Cuando se trate de declaraciones que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en este párrafo para la firmeza de la declaración.

El beneficio contemplado en este artículo se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007.

PAR. 4º—Los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 (Sic.) por reinversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio previsto en este artículo."—Par. 4º que debe entenderse se refiere al art. 158-3 del E.T.; los resaltados no son del texto original—

Por su parte, el artículo 147 lb. relacionado con el tratamiento tributario de las pérdidas fiscales de las sociedades, en su inciso octavo prescribe:

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

De las prescripciones del inciso 3º del artículo 689-1 en concordancia con el inciso 8º del artículo 147 antes transcritos puede establecerse, que el beneficio de auditoría y en consecuencia el término de firmeza especial no opera en el caso de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, como quiera que por expresa disposición legal, el término de firmeza será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación para que la Administración Tributaria ejerza las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores. De lo anterior se colige, que el beneficio de auditoría y por ende la firmeza especial de dieciocho (18), doce (12) o seis (6) meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, según corresponda, procede para las declaraciones de renta y complementarios en las cuales no se determine o compense una pérdida fiscal.

Por lo tanto, la Administración Tributaria aún vencido el término de los 18, 12 o 6 meses, según corresponda, podrá fiscalizar lo relacionado con la pérdida declarada, de tal manera que si ésta (la pérdida), en razón de la investigación desaparece, la Administración Tributaria puede modificar la liquidación privada en su integridad y determinar la renta líquida gravable correspondiente, la que, según resulte del proceso de revisión, puede ser aún superior a la determinada por el contribuyente, sin que opere el beneficio de auditoría consagrado por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario según el mandato legal. De lo anterior deriva, que las declaraciones del impuesto de renta, en las que, a pesar de incrementar el impuesto de renta en los valores superiores a los indicados en el artículo 689-1 lb. presenten pérdida fiscal o compensen pérdidas de ejercicios anteriores, no gozan del beneficio de auditoría en cuanto, en estos casos, el término de su firmeza será de cinco años de conformidad con lo dispuesto por el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Aplicando el método de interpretación sistemática, la firmeza como tal, se predica respecto de la declaración y no de manera aislada de algunos renglones de la misma, independiente que la declaración haya sido objeto o no del beneficio de auditoría. No obstante, se reitera que si la declaración respectiva arroja pérdida fiscal o en la misma se compensan pérdidas de ejercicios anteriores, las disposiciones legales son claras e inequívocas en el sentido que la firmeza de las declaraciones en estos casos, (sic) es de cinco (5) años.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo previsto en los incisos 2º, 6º y Parágrafo 2º del artículo 689-1 citado, relacionados con la improcedencia del beneficio de auditoría para contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón de su ubicación en una zona geográfica determinada; cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes; y cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes (41 UVT). Con fundamento en lo expuesto: se aclara, en lo pertinente, el concepto 022213 del 19 de abril de 2004 y se complementa el concepto 002381 del 4 de enero de 2006 así como los demás pronunciamientos relacionados con el tema.

2. Concepto nro. 075186 de 2010:

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Cuál es el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta que arrojen pérdida fiscal y respecto de la cual el contribuyente pretende acogerse al beneficio de auditoría contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA:

El término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta que arrojen pérdida fiscal y respecto de la cual el contribuyente pretende acogerse al beneficio de auditoría contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, es de cinco (5) años.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Solicita reconsideración del Concepto 103121 de 2008 mediante el cual se concluyó que en el caso de las declaraciones que presenten pérdida fiscal o compensen pérdidas de ejercicios anteriores, el término de su firmeza será de cinco años y en consecuencia sobre las mismas no opera el beneficio de auditoría. Plantea como argumentos que sustentan la solicitud de reconsideración los siguientes:

Manifiesta que conforme con la redacción del inciso 3 del artículo 689 del Estatuto Tributario la declaración que arroje pérdida fiscal puede ser objeto del beneficio de auditoría; este no depende de la existencia de una renta líquida (sic) ordinaria en la declaración, como quiera que si cumple con los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría podrá ser objeto del mismo.

Afirma que si bien la Administración puede ejercer las facultades de fiscalización independientemente que haya transcurrido el término de firmeza de la declaración, corresponde a un fin exclusivo y preciso y es determinar la procedencia de la pérdida y su compensación en años posteriores, la finalidad no es liquidatoria sino verificatoria.

Asevera que lo que pretende la norma es evitar que el contribuyente amortice una pérdida en años posteriores alegando firmeza de la declaración. Concluye que la finalidad que debe perseguir la Administración cuando revise la pérdida no es para liquidar el impuesto de la declaración, sino para verificar la pérdida como tal.

Al respecto este Despacho considera:

El inciso 1 del artículo 714 del Estatuto Tributario establece de manera general el término de firmeza de las declaraciones tributarias. Si bien esta regla general es de dos (2) años contados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar de acuerdo con lo consagrado en la norma en mención, el mismo ordenamiento tributario contempla términos de firmeza especial, tal es el caso de la firmeza que se predica en relación con las declaraciones que arrojen pérdida fiscal y la correspondiente al beneficio de auditoría.

En efecto, el artículo 147 ibídem conforme con la modificación que sobre el punto realizó el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 establece de manera clara que el término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales es de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la presentación de la respectiva declaración del impuesto sobre la renta.

Por su parte, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario consagra el beneficio de auditoría, consistente en disminuir el término de firmeza general de las declaraciones del impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que incrementen su impuesto neto de renta del periodo con relación al año gravable inmediatamente anterior, el cual varía según el porcentaje de incremento realizado.

El inciso 4 adicionado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 indica:

"...Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores.

Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido el período de los doce (12) meses de que trata el presente artículo..."

Es determinante señalar que el citado artículo 689-1 ha sido objeto de varias modificaciones, la última mediante la Ley 1111 de 2006, no obstante el inciso que hace referencia a la facultad de fiscalización frente a las declaraciones que arrojen pérdida fiscal, no ha sido objeto de modificación alguna desde la Ley 633 de 2000.

Como se observa, la norma establece que independientemente que el contribuyente del impuesto sobre la renta reúna los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría, si la declaración arroja pérdida fiscal, a pesar de que haya transcurrido el término de doce (12) meses la Administración conservará sus facultades de fiscalización, en concordancia con el artículo 147 ibídem, en la práctica tal hecho implica que estas declaraciones no pueden ser objeto del aludido beneficio de auditoría.

Para este despacho es jurídicamente inadmisibles que para establecer el término de firmeza de las declaraciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales no se tenga en cuenta el contenido del último inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, disposición que se encuentra vigente, sobre la cual no se puede predicar una derogatoria tácita y mucho menos expresa, y que precisamente establece de manera clara e inequívoca el término de firmeza especial de las declaraciones en las que se determinan o compensan pérdidas fiscales.

Conforme con lo expuesto, de la interpretación armónica del inciso 4 del artículo 689 del Estatuto Tributario y del artículo 147 del Estatuto Tributario, que reiteramos, consagra de manera expresa el término de firmeza especial de cinco (5) años para las declaraciones "en las que se determinen o compensen" pérdida fiscales, se colige que tal facultad está dada tanto para revisar la declaración que arroja la pérdida, como para establecer su posterior compensación y no solo respecto de la procedencia o no de esta última. El hecho que la norma consagre que las facultades tienen como fin determinar la procedencia o improcedencia de la pérdida y su compensación en los años posteriores, no implica que los demás aspectos de dicha declaración no puedan ser objeto de revisión.

Ahora bien, en gracia de discusión, si la interpretación armónica no fuere procedente, la prevalencia en la aplicación de la Ley se resuelve acudiendo al principio consagrado en el artículo 2 de la Ley 153 de 1887, cuyo texto reza: "La ley posterior prevalece sobre la anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior".

En tal sentido como quiera que en lo atinente a la firmeza de la declaración que arroja pérdida el artículo 147 del Estatuto Tributario, fue modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, esta se constituye en "ley posterior" y de aplicación prevalente, frente al inciso 4 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

Por ello resulta concluir que tratándose de declaraciones con pérdida fiscal no procede el beneficio de auditoría.

Por las razones expuestas, se confirma el Concepto número 103121 de 2008.

3. Oficio nro. 008895 de 2011:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 2009, esta Dirección es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

Solicita en su escrito la reconsideración del Concepto 075186 de 2010.

Expresa su desacuerdo con el citado pronunciamiento, señalando que se desconoce el tenor literal del inciso tercero del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual, en su criterio, no deja duda sobre la procedencia de aplicar el beneficio de auditoría sobre declaraciones que arrojan pérdida.

Manifiesta además que no comparte el argumento según el cual por tratarse de una norma posterior prevalece el contenido del artículo 147 del E.T. sobre el artículo 689-1 del mismo ordenamiento, porque antes que la posterioridad de una norma debe mirarse su especialidad y porque la norma posterior no es contraria a la anterior, lo cual desconoce la condición expresa que al efecto estableció el artículo 2 de la ley 153 de 1887. Por otra parte, reitera los argumentos expuestos con anterioridad cuando se solicitó reconsideración del concepto anterior que motivo la expedición del No 075186 de 2010, que ahora solicita también reconsiderar.

Al respecto se precisa:

El problema jurídico se contrae a establecer si al tenor de la normatividad impositiva vigente aplica el beneficio de auditoría para las declaraciones tributarias que arrojen pérdida fiscal.

Para tal efecto, es preciso revisar en su conjunto las normas relativas a la firmeza de las declaraciones tributarias, en consonancia con las que consagran el beneficio de auditoría.

El artículo 714 del Estatuto Tributario consagra la regla general de firmeza de las declaraciones tributarias, determinando que "La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial".

Constituye excepción a la regla citada, el beneficio de auditoría consagrado por el artículo 689-1, ibídem, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, con el cual el legislador estableció términos de firmeza inferiores al general, (18, 12 o 6 meses), para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en los porcentajes allí establecidos.

No obstante, la norma en comentario limitó el beneficio de auditoría cuando la declaración objeto del citado beneficio arroje una pérdida fiscal. En este caso, dispuso la norma que la Administración Tributaria podría ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores, facultad que se tendrá no obstante haya transcurrido el período de los doce (12) meses consagrado como beneficio de auditoría.

Ahora bien, esta facultad de la Administración Tributaria no puede analizarse en forma aislada de lo establecido dos años después por el legislador mediante Ley 788 de 2002.

En efecto, mediante artículo 24 de la Ley 788 de 2002, el legislador modificó el artículo 147 del Estatuto Tributario, incorporando en este un término de firmeza especial de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la presentación de las declaraciones de renta y sus correcciones "en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales".

Así las cosas, resulta forzoso recordar que constituye principio general de hermenéutica jurídica aquel según el cual el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

En este orden de ideas de derecho resulta colegir que el beneficio de auditoría consagrado por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, no aplica para las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, toda vez que sobre estas aplica el término de firmeza de cinco (5) años contados a partir de la fecha de la presentación, establecido por el artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Finalmente, el Despacho acoge los argumentos expuestos en el Concepto 075186 de 2010, sobre las razones que tuvo para confirmar el concepto anterior 103121 de 2008 y del cual también se solicitó reconsideración con motivación nuevamente esbozada.

En los anteriores términos se confirma la doctrina contenida en el Concepto 075186 de 2010.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 147, 199 y 689-1 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 8 a 13):

Señaló que el inciso cuarto del artículo 689-1 del ET establece expresamente que las declaraciones que determinan pérdidas fiscales pueden ser objeto del beneficio de auditoría, con la salvedad de que la misma norma faculta a la Administración para que incluso una vez vencido el término de firmeza especial, y dentro de los cinco años a que alude el artículo 147 *ibidem*, pueda examinar la declaración y determine la procedencia o improcedencia de la pérdida fiscal en ella liquidada.

Argumentó que el artículo 689-1 del ET no impide que las autoliquidaciones que compensan pérdidas fiscales sean susceptibles del beneficio de auditoría y que, por el contrario, dicho beneficio sí procede respecto de tales declaraciones.

Añadió que, en el caso de las declaraciones que compensan pérdidas fiscales, no hacía falta que el legislador hiciera la misma salvedad que hizo frente a las declaraciones que determinan pérdidas fiscales y son objeto del beneficio de auditoría, esto es, la facultad de determinar la procedencia o improcedencia de la pérdida fiscal después de vencido el término especial de firmeza, pues el artículo 199 *ejusdem* establece la solución en el evento en que la pérdida fiscal compensada sea improcedente.

Al respecto, destacó que la Administración, en el caso en que determine que la pérdida fiscal compensada es improcedente, cuenta con la facultad de modificar la declaración que liquidó dicha pérdida, a pesar de que la misma estuviera cobijada por el beneficio de auditoría, para incluir la pérdida fiscal improcedente como una renta líquida por recuperación de deducciones (artículo 199 del ET), dentro de los cinco años a que alude el artículo 147 del ET.

Adujo que no puede llegar a concluirse que el término de firmeza previsto en el artículo 147 *ibidem* comporta una regla especial frente al

artículo 689-1 del ET, pues aquella disposición establece una regla general que aplica, en principio, a todas aquellas declaraciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales. Y de forma contraria, la regla del inciso cuarto del citado artículo 689-1 se erige como una norma especial, pues aplica al preciso caso de la firmeza de las declaraciones privadas que arrojan pérdida fiscal y además son objeto del beneficio de auditoría por cumplir los requisitos generales que para el efecto establece el mismo artículo.

Enfatizó que, contrario a lo afirmado por la DIAN en los actos acusados, no existe contradicción entre los artículos 147 y 689-1 del ET, por lo tanto mal podría afirmarse que aquella norma derogó tácitamente el inciso cuarto del artículo 689-1 del ET. Frente a lo anterior, agregó que, si acaso existiera tal contradicción, el numeral 1.º del artículo 5.º de la Ley 57 de 1887 ordena darle prelación al artículo 689-1 del ET por ser la norma especial.

En adición, con fundamento en lo expuesto, consideró que la tesis decantada en los pronunciamientos oficiales resulta manifiestamente violatoria del ordenamiento y, por consiguiente, solicitó la suspensión provisional de los Conceptos demandados.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación (ff. 208 a 212):

Manifestó que el beneficio de auditoría es un mecanismo excepcional en virtud del cual, por razones de política fiscal, se reduce el término general de firmeza de las declaraciones previsto en el artículo 714 del ET.

Argumentó que el beneficio de auditoría no aplica para las declaraciones de renta en que se determinen o compensen pérdidas fiscales, pues respecto de estas aplica el plazo de firmeza de cinco años establecido en el artículo 147 del ET.

Indicó que la declaración en la que se determina una pérdida fiscal no puede ser objeto del beneficio de auditoría, puesto que en virtud del propio artículo 689-1 del ET, concordante con el artículo 147 *ibidem*, la Administración conserva la facultad para fiscalizar la autoliquidación que arrojó la pérdida fiscal, aunque haya transcurrido el término de firmeza especial del citado artículo 689-1.

Alegatos de conclusión

El actor reiteró los argumentos planteados en escrito de demanda (ff. 238 a 241).

Por su parte, la demandada manifestó que las declaraciones tributarias se estudian en un único momento procesal, razón por la cual no es admisible pretender fraccionar la investigación de una misma declaración, esto es, una investigación durante el término del beneficio de auditoría y luego otra investigación para determinar la procedibilidad

de la pérdida fiscal. A partir de esos argumentos, concluyó que el término de firmeza es uno solo y corresponde a cinco años, según el artículo 147 del ET. En lo demás, reiteró los argumentos planteados en la contestación de la demanda (ff. 242 a 243 vto.).

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda. Al efecto argumentó que el artículo 689-1 del ET regula un aspecto procedimental, relativo a la reducción del plazo de firmeza de la declaración, en armonía con el artículo 147 *ibidem*, y esta última norma expresamente establece un plazo amplio a la facultad de fiscalización de la DIAN para verificar la realidad de las pérdidas o su compensación.

Agregó que el artículo 689-1 *ejusdem* no exonera de fiscalización a las declaraciones que compensan pérdidas fiscales, como lo sugiere el demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos de la demanda, la Sala decide sobre la solicitud de simple nulidad de los Conceptos nros. 103121, del 20 de octubre de 2008, y 075186, del 12 de octubre de 2010, y del Oficio nro. 008895, del 10 de febrero de 2011, expedidos por la DIAN.

Como cuestión preliminar, la Sala precisa que, de conformidad con la petición planteada en la demanda, concentrará el debate en establecer si los conceptos demandados transgreden los artículos 147, 199 y 689-1 del ET, por cuanto incorporan una tesis según la cual las declaraciones en que se compensan pérdidas fiscales no pueden ser objeto del beneficio de auditoría. De manera que, el juicio de juridicidad que se adelanta no tiene por objeto la legalidad de tesis e interpretaciones que sobre otros temas planteen los conceptos acusados y, por tal razón, el análisis de la Sala no recae sobre los referidos conceptos en su integridad.

2- Los artículos 147, 689-1 y 714 del ET, en la versión vigente para la época en que fueron expedidos los conceptos demandados, establecían términos particulares de firmeza de las declaraciones tributarias, en atención a los distintos supuestos de hecho que de forma independiente regulaba cada una de tales disposiciones jurídicas.

2.1- La regla general de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta era la señalada en el artículo 714 *ibidem*, e indicaba que si transcurridos dos años contados desde la presentación de la liquidación privada, o de la solicitud de devolución o compensación según el caso, no se notificaba el requerimiento especial, la Administración perdía la competencia temporal para modificar la liquidación privada del impuesto.

Por su parte, el artículo 147 del ET, luego de ser modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, estableció en su inciso séptimo que el

término de firmeza de las declaraciones de renta, en las que se determinaban o compensaban pérdidas fiscales, sería de cinco años contados a partir de la fecha de presentación de la respectiva declaración. Con lo cual, queda en claro la especialidad de la citada norma, pues la materia regulada en el artículo 147 se concretó en el término de firmeza de unas declaraciones específicas, esto es, aquellas que liquidaban o compensaban pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

En cuanto al artículo 689-1 del ET, el legislador bajo la denominación de «*beneficio de auditoría*» dispuso un término de firmeza especial inferior al definido por los artículos 714 y 147 del ET. En esencia, esta norma, con el objeto de estimular el incremento del recaudo, otorgó un beneficio a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en que las declaraciones de este impuesto se excluían de los términos ordinarios de firmeza, previo el cumplimiento de los requisitos expresamente dispuestos por el legislador para tal efecto.

2.2- El beneficio de auditoría fue establecido originalmente por el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, en virtud del cual se adicionó el artículo 689-1 al ET, y se dispuso únicamente para la declaración de renta del año gravable 1998. Posteriormente, dicho beneficio fue prolongado para otros años gravables, así: Ley 633 de 2000, para los períodos gravables 2000 a 2003; Ley 788 de 2002 y Ley 863 de 2003, para los períodos gravables 2004 a 2006; Ley 1111 de 2006, para los años gravables 2007 a 2010; y, Ley 1430 de 2010, para los períodos gravables 2011 y 2012. Lo anterior, sin perjuicio de que mediante las anteriores leyes se efectuaron modificaciones relativas a los requisitos para acceder al beneficio en comento.

En ese contexto, la Sala destaca que el artículo 689-1 del ET, en la versión vigente que sirvió de fundamento para los conceptos y oficios demandados, señalaba unos requisitos para acceder al beneficio, los cuales en términos generales y según lo ha indicado la jurisprudencia de esta Sección¹ consistían en que: (i) la declaración se hubiera presentado y pagado en forma oportuna, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional, (iii) el impuesto neto de renta se hubiera incrementado en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, según en el porcentaje establecido para el respectivo año gravable y el término de firmeza pretendido; (iv) dentro del término especial del «*beneficio de auditoría*», i.e. 6, 12 o 18 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, no se notifique emplazamiento para corregir respecto de la declaración objeto del beneficio.

Al mismo tiempo, el artículo 689-1 del ET también establecía ciertos supuestos en los cuales el beneficio de auditoría no era procedente, a saber: (i) si el contribuyente que gozaba de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada; (ii) cuando se demostrara que las retenciones en la fuente declaradas eran inexistentes; (iii) si el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable anterior, frente al cual debía cumplirse

¹ Sentencias del 12 de marzo de 2012 (exp. 17189, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

el requisito del incremento del impuesto, fuera inferior a 41 UVT; (iv) cuando las correcciones a la liquidación privada no mantuvieran el cumplimiento de los requisitos generales para acceder «*beneficio de auditoría*».

Planteado el anterior contexto normativo, se deja en claro que el artículo 689-1 del ET no establecía ninguna referencia expresa respecto de que el beneficio de auditoría procede para las declaraciones del impuesto sobre la renta en que se compensan pérdidas fiscales. De igual forma, tampoco dispuso nada en relación con las declaraciones que compensan pérdidas fiscales cuando se ocupó de establecer los supuestos que se excluyen de la aplicación del beneficio auditoría.

3- A la luz de las anteriores consideraciones, procederá la Sala a dirimir la cuestión planteada por el demandante, es decir, determinar si los Conceptos enjuiciados están viciados de nulidad parcial, en lo relativo a la tesis según la cual las declaraciones del impuesto sobre la renta en que se compensen pérdidas fiscales no son susceptibles del beneficio de auditoría.

Los Conceptos acusados señalan que el término de firmeza del beneficio de auditoría no opera en el caso de las declaraciones de renta en las que se compense una pérdida fiscal, toda vez que, por expresa disposición del artículo 147 del ET, dicho término equivale a cinco años contados a partir de la fecha en que fue presentada dicha liquidación privada del impuesto.

En consecuencia, según indican los actos demandados, la Administración cuenta con la facultad de modificar la liquidación privada en su integridad, aún vencido el término de firmeza del beneficio de auditoría, siempre que se actúe dentro del límite temporal fijado en el artículo 147 del ET.

Por otra parte, a juicio del demandante, la interpretación en comento carece de sustento jurídico toda vez, a la luz del artículo 689-1 *ibidem*, las declaraciones en que se compensan pérdidas fiscales no se encuentran excluidas de la aplicación del beneficio de auditoría, de manera que concluir lo contrario implicaría violar los artículos 147, 199 y 689-1 del ET.

4- La Sala parte de precisar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 689-1 del ET, el legislador no dispuso ninguna exclusión o limitación para la aplicación del beneficio de auditoría respecto de declaraciones del impuesto sobre la renta en las que se compensen pérdidas fiscales.

En consecuencia, es dable interpretar que una declaración de renta en la que se compense una pérdida fiscal puede ser objeto del beneficio de auditoría, en la medida que dicha declaración privada cumpla con los requisitos generales para acceder al mismo, esto es, que: (i) la declaración se presente y pague oportunamente, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional; (ii) tal declaración liquide un aumento del impuesto neto de renta, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, según el

porcentaje establecido para el respectivo año gravable y el término de firmeza pretendido; (iii) dentro del término de especial del beneficio de auditoría no se notifique emplazamiento para declarar respecto de la declaración objeto del beneficio. Lo anterior siempre y cuando no se verifique alguno de los supuestos establecidos expresamente en el artículo 689-1 del ET para excluir la aplicación del beneficio auditoría, y que fueron señalados anteriormente por la Sala.

Respecto de la conclusión precedente, es pertinente precisar que la compensación de una pérdida fiscal constituye una disminución de la renta líquida ordinaria del ejercicio; advirtiéndose que esta última no necesariamente será la base gravable del impuesto de renta en la medida en que podrá serlo la renta presuntiva si fuera mayor. Así, la compensación de una pérdida fiscal no afecta directamente la determinación del impuesto neto de renta, pues éste es el producto al que se llega luego de restarle a la cuota tributaria, entendida como el importe resultante de aplicar el tipo de gravamen (tarifa) a la base gravable, los descuentos tributarios que sean aplicables según la normativa fiscal.

En ese orden de ideas, se evidencia que la compensación de pérdidas fiscales no es incompatible con el cumplimiento del requisito general para acceder al beneficio de auditoría, el cual consiste, se reitera, en el aumento del impuesto neto de renta en el porcentaje que corresponda según la norma del artículo 689-1 del ET.

De modo que la Sala considera que una conclusión orientada a rechazar la aplicación del beneficio de auditoría a las declaraciones de renta que compensan pérdidas fiscales, implicaría crear una restricción del beneficio no establecida por el legislador, como también desconocer el supuesto de hecho general y abstracto que fue dispuesto por este para acceder al beneficio de auditoría.

5- Por otra parte, se debe observar que no existe una contradicción o antinomia entre los artículos 147 y 689-1 del ET. Al respecto, se observa que mientras el artículo 147 del ET regula el término de firmeza para la generalidad de las declaraciones que compensan pérdidas fiscales, el artículo 689-1 *ibidem*, regula exclusivamente el término de firmeza de las declaraciones que, además de compensar pérdidas fiscales, cumplan con los requisitos que la hagan acreedora del beneficio de auditoría.

Significa lo anterior que las declaraciones que compensen pérdidas fiscales pero no cumplan con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, se someten al término de firmeza del artículo 147 del ET, lo cual evidencia que cada una de las señaladas disposiciones jurídicas, esto es, los artículos 147 y 689-1 del ET, tienen un ámbito de aplicación propio y autónomo.

En línea con lo expuesto, se agrega que de conformidad con el artículo 5.º de la Ley 57 de 1887, «*la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga un carácter general*» y, en efecto, la Sala observa que si bien el artículo 147 del ET corresponde a una norma especial, aplicable a la generalidad de las declaraciones que compensen pérdidas fiscales, la especialidad de la norma contenida en el artículo

689-1 *ejusdem* es más restringida en su contenido y alcance, pues se refiere únicamente a las declaraciones que cumplan con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, además de ser una norma con vigencia temporal.

Sobre la cuestión se pronunció esta corporación en sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096; CP: Hugo Fernando Bastidas), en la que sostuvo:

En efecto, si bien el artículo 147 E.T. alude, en general, al término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, y no a las facultades de fiscalización que puede ejercer la DIAN respecto de esas mismas declaraciones, como sí lo hace en concreto el artículo 689-1 E.T., lo cierto es que no existe la aparente contradicción entre las dos normas que adujo la empresa demandante.

Por el contrario, la interpretación sistemática de la normativa tributaria permite inferir que no se presenta ninguna antinomia jurídica, esto es, que no se presenta ninguna contradicción entre el artículo 689-1 E.T. y el artículo 147 E.T. en el sentido que deba resolverse eligiendo uno de los dos preceptos ora por su especialidad, ora por su entrada en vigencia.

Por último, la Sala precisa que, al no presentarse conflicto entre las normas bajo estudio por estar regulando situaciones jurídicas diferentes y contener una un mayor grado de especialidad que la otra, no resulta procedente considerar una derogatoria tácita del artículo 689-1 del ET por parte del artículo 147 *ibidem*. Lo anterior, en aplicación del mismo artículo 5.º de la Ley 57 de 1887 ya referido, en concordancia con el artículo 3.º de la Ley 153 de 1887², pues en atención a esta última queda claro que los artículos bajo estudio no son incompatibles.

6- Es pertinente mencionar que la conclusión expuesta guarda armonía con las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la Administración tributaria (artículo 684 del ET) y con el mismo artículo 689-1 del ET, respecto del cual la Sala trae colación que, desde la modificación efectuada por la Ley 633 de 2000, estableció que *«cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores»*.

En efecto, la posibilidad de que la declaración en la que se compensó la pérdida fiscal pueda ser objeto del beneficio de auditoría, en nada afecta la potestad fiscalizadora que, en virtud del citado inciso del artículo 689-1 del ET, tiene la Administración de impuestos respecto de la declaración que determinó la pérdida fiscal.

Así, queda en claro que, en virtud del artículo 689-1 del ET, una vez superado el término de firmeza del beneficio de auditoría, la Administración tributaria tiene competencia para fiscalizar la pérdida fiscal liquidada, en el marco del término previsto por el artículo 147 del ET. Ahora bien, valga precisar que aquella norma en comento otorga

² Textualmente dispone esta norma: *«Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería»*.

una competencia exclusiva y limitada, de manera que la Autoridad de impuestos carece de competencia para modificar aspectos ajenos a la disminución o rechazo de la pérdida fiscal declarada, tal como lo señaló esta Sección mediante sentencia del 24 de octubre de 2013 (expediente 18096, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), en donde se indicó que *«la DIAN puede ejercer la facultad fiscalizadora respecto de las pérdidas fiscales, exclusivamente, pues así lo dice la norma expresamente.»*

Y esa tesis de conformidad con la cual la procedencia del beneficio de auditoría no afecta inevitablemente la determinación del impuesto correspondiente a periodos futuros, en la medida en que el crédito fiscal que contiene la declaración cubierta por el mencionado beneficio es susceptible de revisión dentro del término previsto en el artículo 147 del ET para las pérdidas fiscales, fue reiterada en la sentencia del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Ahora, en el evento en que la pérdida fiscal rechazada haya sido compensada por el contribuyente en los años gravables siguientes, la Autoridad de impuestos se encuentra habilitada, adicionalmente, para incluir la suma compensada de forma improcedente como una renta líquida por recuperación de deducciones en la autoliquidación que determinó la pérdida fiscal, en virtud del artículo 199 del ET.

Y, en todo caso, la Administración podrá imponer la sanción de la que trata el artículo 647-1 del ET, si se tiene en cuenta que es una consecuencia jurídica proveniente de una conducta típica relativa al rechazo o disminución de pérdidas fiscales improcedentes. Dicha sanción podrá ser impuesta mediante resolución sancionadora o en una liquidación oficial, de conformidad con el artículo 637 *ibidem*.

En definitiva, teniendo en cuenta que la interpretación administrativa enjuiciada contraviene las normas interpretadas, la Sala procederá a declarar su nulidad.

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

FALLA:

1. **Declarar la nulidad parcial** de los Conceptos nro. 103121, del 20 de octubre de 2008, y 075186, del 12 de octubre de 2010, y del Oficio nro. 008895, del 10 de febrero de 2011, en relación con la interpretación planteada en ellos, conforme con la cual no es procedente la aplicación del beneficio de auditoría a las declaraciones del impuesto sobre la renta en las que se compensen pérdidas fiscales, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

2. **Reconocer** personería al abogado Hernán Antonio González Castro, como apoderado de la demandada, en virtud del poder que obra a folio 263.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ